Ertragsteuerrecht und Investitionsfinanzierung

Historische Betrachtung und konstruktive Kritik der Ertragsbesteuerung

Saarbrücken

THILO STEINMETZ

Köln 1955

ERTRAGSTEUERRECHT UND INVESTITIONSFINANZIERUNG

Historische Betrachtung und konstruktive Kritik
der Ertragsbesteuerung

INAUGURAL - DISSERTATION

zur
Erlangung der Doktorwürde
an der
Hohen Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der
Universität des Saarlandes

vorgelegt von
Diplom-Kaufmann THILO STEINMETZ

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Köln 1955

Die betriebswirtschaftliche Steuerlehre hat ..... die Aufgabe, die Steuern als Kosten- und Gewinnfaktoren der Betriebe unter Heranziehung sowohl der lex lata als auch der lex ferenda zu untersuchen. Hierbei hat ..... (sie) unter Benutzung finanzwissenschaftlicher Vorbegriffe in erster Linie Stellung zu nehmen zur Abgrenzung des passiven Steuersubjekts in der Form des Betriebes, zum Steuerobjekt und - in einem wichtigen Sonderteil - zur rechnerischen Konkretisierung des Steuerobjekts in der Bemessungsgrundlage. Ausgangspunkt bei allen Untersuchungen muß die betriebswirtschaftliche Einstellung sein. Rechtliche Basen sind nur Mittel zum Zweck und bedürfen der "betriebswirtschaftlichen Anstrahlung".

Ewald Aufermann

I N H A L T S V E R Z E I C H N I S

Seite

Vorwort 1

A. Kritik an der mangelnden Abgrenzung des privaten vom betrieblichen Haushalt

1. Die drei Haushaltbereiche 3
2. Die Stellung der Betriebe im Kreislauf der Einkommen 4
3. Die Einschaltung des Staates in den Kreislauf 11
4. Die Entwicklung des steuerlichen Entnahmebegriffes 14

B. Kritik an der Abgrenzung des Steuerobjektes "Gewinn" im geltenden Steuerrecht

1. Überblick über das Problem 23
2. Scheingewinne und Substanzbesteuerung 25
   a) Ertragsteuern als Kostensteuern? 29
   b) Die steuerliche Behandlung der Scheingewinne nach § 51 EStG und nach den EStDV 1955 31
3. Verlustvortrag und Substanzbesteuerung 36
   a) Einzelheiten der steuerlichen Regelung des Verlustvortrages 40
4. Steuerliche Abschreibungen im Hinblick auf die Kapitalerhaltung und die Realisierung des technischen Fortschritts 42
5. Die kumulative Steuerbelastung des Ertrages 62

C. Die Ertragsteuern und der Kapitalmarkt

1. Die Lage vor den Kapitalmarktförderungsgesetzen 69
2. Die Gesetzgebung zur Förderung des Kapitalmarktes 73
3. Rechtliche Spaltung des Wertpapiermarktes durch die Ertragsteuergesetze 76

Seite

D. Zusammenfassende Kritik am System der Ertragbesteuerung 84

E. Die Angleichung des Ertragsteuersystems an den Wirtschaftskreislauf

1. Verlagerung der Steuerlast auf den Verbrauch 90

2. Die Bemessungsgrundlage (Gewinnermittlung) 94

Schlußbetrachtung 98

Literaturverzeichnis 100

Vorwort.

Die vorliegende Arbeit will nicht in die Diskussion um eine Steuerreform eingreifen; wir befassen uns daher nicht mit der Unzahl der vorliegenden Reformvorschläge, und wir befassen uns ganz besonders nicht mit den zum vorliegenden Thema laut vorgebrachten Interessenwünschen der Wirtschaftsgruppen und -verbände.

Der Sinn dieser Untersuchung ist also nicht die Sammlung und Beurteilung der de lege ferenda aufgestellten Forderungen, ihr Hauptgewicht liegt vielmehr in der Kritik, und zwar in der unbeeinflußten Kritik der Entwicklung des Ertragsteuerrechtes bis zum geltenden Rechtszustand.

Von der historischen Betrachtung der Entwicklung des Wirtschaftsablaufs einerseits und des Steuerrechts andererseits ausgehend, wurde versucht, die Reibungspunkte zwischen Wirtschaftskreislauf und Steuersystem sowie deren Ursachen festzustellen. Dabei gelangten wir zu der Erkenntnis, daß die zentralen Ursachen der wirtschaftshemmenden Wirkung des Ertragsteuerrechtes in der Entartung der Bemessungsgrundlage, des Gewinnbegriffes, sowie in der Tatsache liegen, daß der nach Abfluß der Steuer verbleibende Nettogewinn seine Aufgabe als Regulativ marktwirtschaftlicher Entscheidungen nicht mehr ausreichend erfüllt.

Auf der Erkenntnis dieser Ursachen basiert die steuerpolitische Forderung dieser Arbeit nach der Verlagerung der Hauptsteuerlast auf den Verbrauch, auf die konsumtive Einkommensverwendung. Wir glauben, mit dieser Untersuchung festgestellt zu haben,

daß das deutsche Ertragsteuerrecht ursprünglich auch ganz auf dieses Ziel abgestellt war, daß es nur im Zuge seiner Entwicklung entartet ist.

A. Kritik an der mangelnden Abgrenzung des privaten vom betrieblichen Haushalt.

1. Die drei Haushaltbereiche.

Neben dem naturgegebenen Hang zur Beharrung im Althergebrachten, der ja ganz besonders den administrativen Bereichen der Gesellschaft innewohnt, trägt die Nationalökonomie einen guten Teil der Schuld an der Wirklichkeitsferne der Finanzwissenschaft, der Finanzpolitik und des Steuerrechts. Jahrzehntelang hat die Volkswirtschaftslehre sich fast ausschließlich mit dem Staatshaushalt und dem Privathaushalt beschäftigt, und hat es versäumt, den dritten Haushaltbereich, nämlich den Betrieb, gehörig zu berücksichtigen und in ihre Denksysteme einzubeziehen.[1] Die Gefahren dieser Unterlassung wurden aber erst voll wirksam dadurch, daß sie die verhängnisvolle Gleichsetzung der Begriffe "Unternehmer" (Erwerbsperson in der Terminologie des § 1 HGB) und "Betrieb" und damit die Gleichsetzung der Begriffe "Gewinn" und "Unternehmer(verbrauchs)einkommen" förderte, wenn nicht verursachte.

Wir wollen deshalb, um in die Untersuchung einzutreten, drei Haushaltbereiche ausdrücklich und mit aller Deutlichkeit unterscheiden:

a) den öffentlichen Haushalt, den Staat,
b) die privaten Haushalte, die Konsumsphäre,
c) die Betriebshaushalte, die Produktionssphäre.

---

1) Erst Erich Schneider hat sich mit seiner Schrift "Einführung in die Wirtschaftstheorie", Tübingen 1948, für den deutschen Sprachbereich das Verdienst erworben, auch die betrieblichen und innerbetrieblichen Funktionen bei der Kreislaufbetrachtung zu berücksichtigen.

Nur so kommen wir gedanklich weiter. Es gilt Schluß zu machen mit der Verkennung der Artverschiedenheit und des besonderen Wesens der Betriebe. Dieser bisher bei den gesamtwirtschaftlichen Betrachtungen so sehr vernachlässigte Bereich ist ja nicht nur im gewöhnlichen Sinne beachtenswert, sondern finanzpolitisch und gesamtwirtschaftlich schlechthin der entscheidende. Nur in ihm entsteht das Sozialprodukt, nur in ihm wird das direkte Einkommen gebildet. Von seinem Funktionieren hängt das Gesamt-Volkseinkommen, also auch die Höhe der abgeleiteten Einkommen und nicht zuletzt die Finanzkraft eines Staates ab.

Es ist daher nicht allein vom Standpunkt der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre aus vertretbar, sondern für j e d e Beurteilung des Steuerrechts dringend notwendig, daß sich die Aufmerksamkeit ganz a u f d e n B e t r i e b konzentriert. Eine falsche Steuerpolitik, ein Steuersystem, welches den betrieblichen Bereich falsch anpackt, muß unheilvolle Folgen haben. Die gedankenlose Verlagerung des Steuerinteresses von der Verbrauchssphäre auf die Produktionssphäre, dieses infolge mangelhafter gedanklicher Trennung fast unbemerkt gebliebene Hinübergleiten aus dem Bereich der privaten in den der betrieblichen Haushalte hat verheerende gesamt- und einzelwirtschaftliche Folgen gehabt. Es handelt sich hier um einen entscheidenden historischen Irrtum, der gar nicht genug kritisiert werden kann.

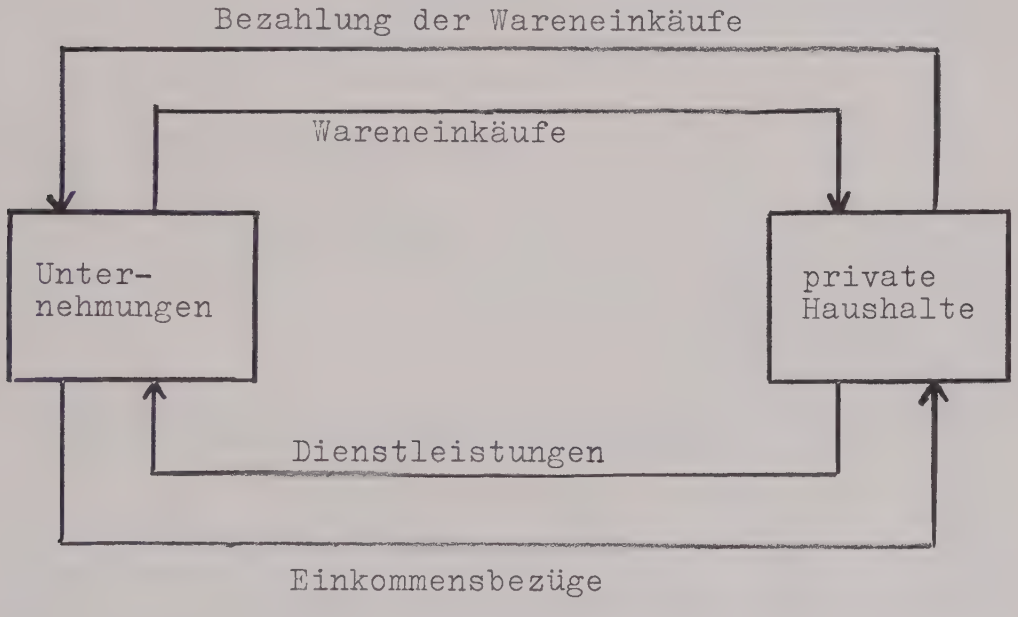
2. Die Stellung der Betriebe im Kreislauf der Einkommen.

Es wurde oben darauf hingewiesen, daß die Betriebe a l l e i n i g e Quelle des Sozialprodukts sind und daß in ihnen das g e s a m t e d i r e k t e

E i n k o m m e n gebildet wird. Wir möchten dies noch einmal und mit aller Deutlichkeit den folgenden Ausführungen vorausstellen. Diese Feststellung unterstreicht nicht nur die Bedeutung der Betriebe für die Gesamtwirtschaft, sie erklärt auch das daraus sich ergebende besondere Wesen des Betriebes, welcher gewissermaßen als Doppelnatur Quelle des Güterstromes und Quelle des Geldstromes gleichzeitig ist.

Ein Strom von Einkommen fließt von den Unternehmungen an die Haushalte und von diesen an die Unternehmungen zurück. Diesem Geldstrom fließt ein Strom von Gütern und Dienstleistungen entgegen.

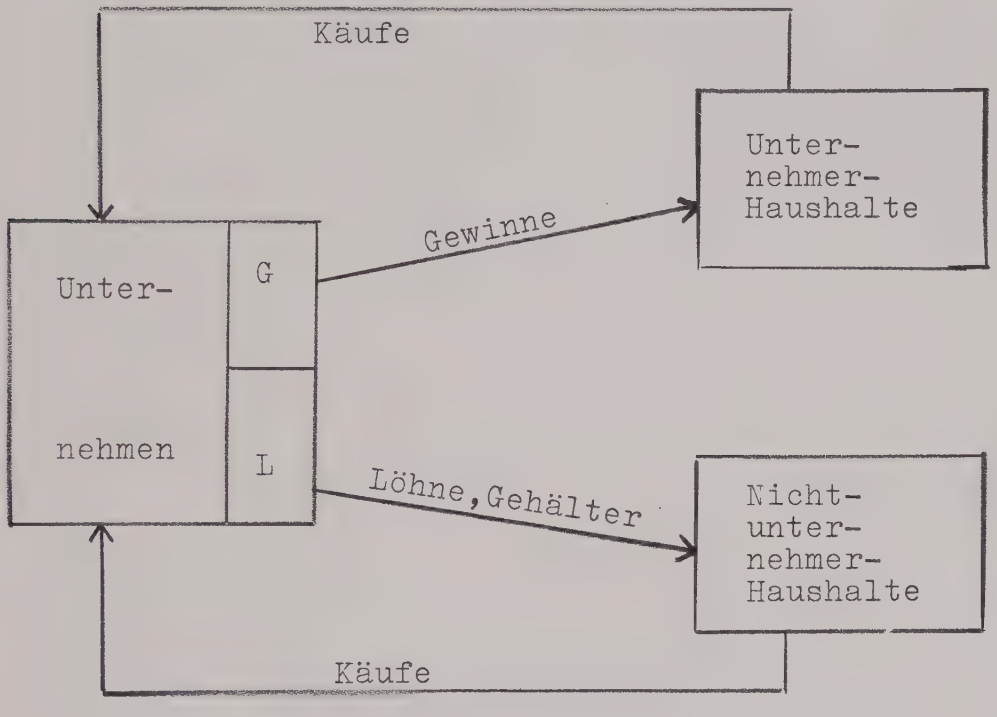
Schaubild I



Für diese steuerliche Untersuchung ist es vor allem notwendig, dem Geldstrom nachzugehen, nicht nur, weil das Geld einen etwa vergleichbaren allgemeingültigen Wertmaßstab darstellt, auch weil die Steuer in der Hauptsache da ansetzt, wo der Umschlag von Gütern und Dienstleistungen sich in Geld, in Geldeinkommen realisiert.

Bei den privaten Haushalten müssen wir zwischen Unternehmer- und Nichtunternehmerhaushalten unterscheiden, wobei wir als Unterscheidungsmerkmal für die Nichtunternehmer ein kontraktbestimmtes Einkommen (Löhne, Gehälter), für die Unternehmer ein residual bestimmtes Einkommen (Teile des Gewinnes) annehmen[2]. Das Kreislaufbild sieht nun unter Hinweglassung der Güterströme wie folgt aus:

Schaubild II



Die bisherige Darstellung geht von der Annahme aus, daß alle Einkommen eine homogene Masse darstellen und für den Konsum verwendet werden. Bei diesem Grade der Erkenntnis scheint unser Steuerrecht stehengeblieben zu sein. Es erfaßt die Gewinne global durch die veranlagte Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer und die Löhne durch eine den erhebungstechnischen Erfordernissen entsprechend ausgestaltete Untersteuer der ersten, die Lohnsteuer.

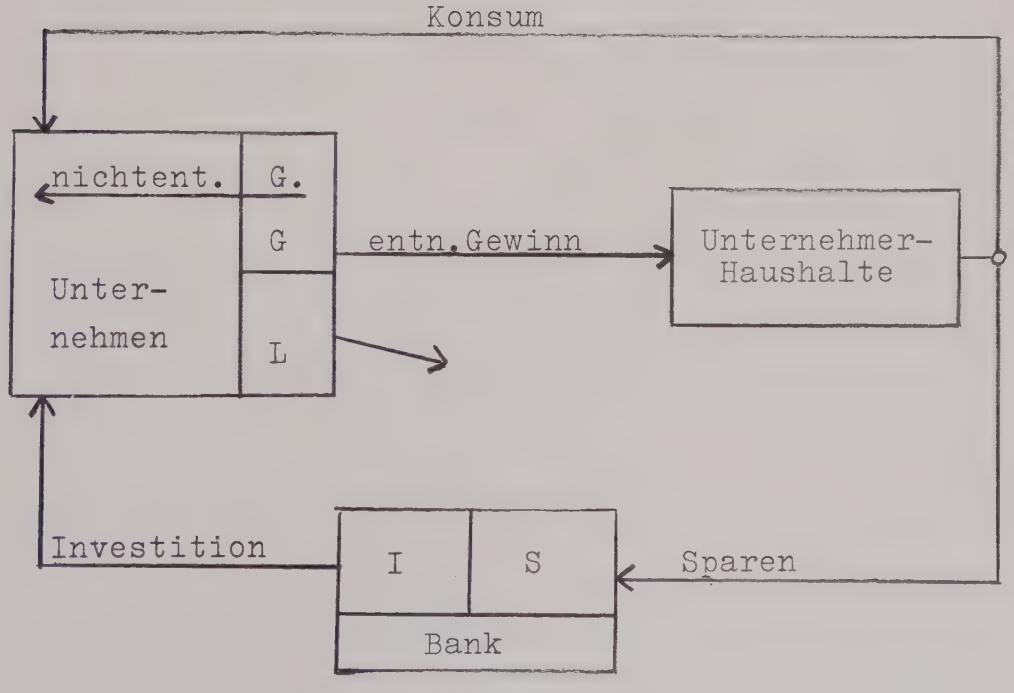
---

2) Terminologie von E.Schneider, a.a.O.

Das Problem der Besteuerung der Löhne und Gehälter ist für uns schnell abgetan, es stellt sich uns nur als eine Frage der Tarifhöhe, welche bei all ihrer Bedeutung für das Konsum- und Sparvolumen hier nicht eingehend behandelt werden soll.

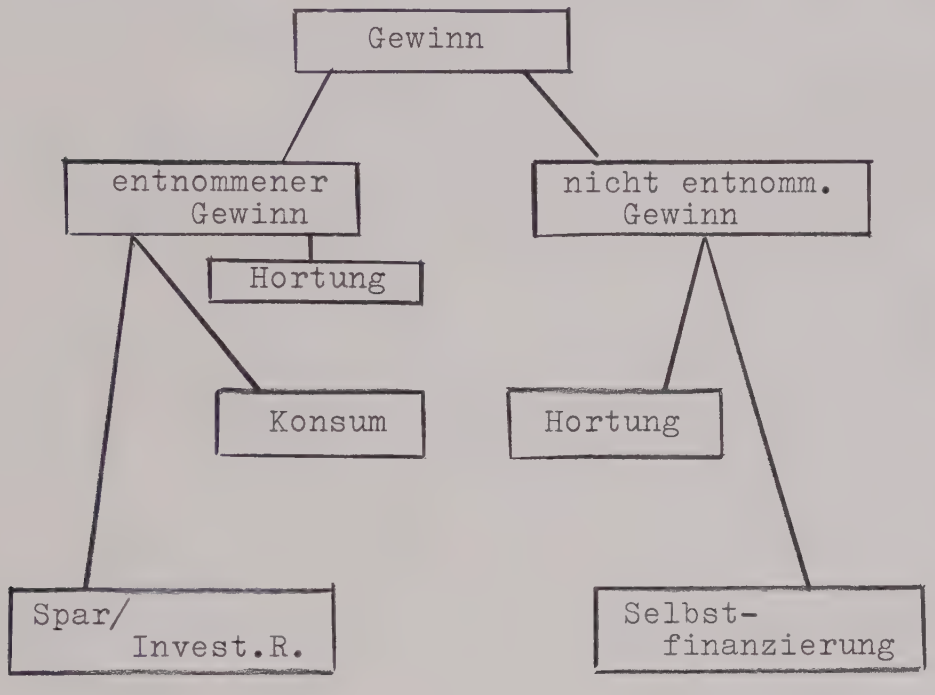
Um zum Kernpunkt unserer Kritik an der Besteuerung der Betriebserträge vorzudringen, lassen wir die bisherige Vereinfachung fallen und sehen, daß die Einkommen sich aufspalten in eine K o n s u m - u n d e i n e I n v e s t i t i o n s r a t e . Daß wir im folgenden zunächst die Betrachtung der Unternehmereinkommen voranstellen, ist bei dem gegebenen Untersuchungsziel geradezu eine Notwendigkeit. Das in dieser Weise einerseits erweiterte, andererseits eingeschränkte Kreislaufbild erhält somit folgendes Aussehen:

Schaubild III



Der Gewinn zerfällt nach dieser Darstellung in den nicht entnommenen und den entnommenen Gewinn, der letzte wiederum in eine Konsum- und eine Spar/ Investitionsrate.

Schaubild IV



Betrachten wir nun den in seine einzelnen Teile aufgespaltenen Unternehmungsgewinn und versuchen wir, die besonderen Charaktere der verschiedenen V e r w e n d u n g s g r u p p e n zu erkennen.

Die Konsumrate verläßt die Sphäre des Betriebes und erreicht diese erst wieder auf dem Wege über den vollzogenen Konsum. Ihre Bedeutung für den Einkommenskreislauf ist ungeheuer groß; dennoch soll sie für den Augenblick aus unserer Betrachtung ausscheiden, eben weil sie in die Sphäre des privaten Haushaltes eingeht und damit die d i r e k t e - aber nur diese - Bedeutung für die Finanzierung

der Betriebe verliert.

Die zweite Teilgruppe des entnommenen Gewinns, die S p a r / I n v e s t i t i o n s r a t e, ist von ganz hervorragender Bedeutung und soll zum Mittelpunkt unserer Betrachtungen werden. Dieser Teilstrom des Einkommens wird, um es der Vollständigkeit halber zu sagen, verstärkt durch die Sparrate der Nichtunternehmerhaushalte. Er gewinnt über die Transformations- und Lenkungsfunktionen des Kreditmarktes hinweg zentrale Bedeutung für A u s m a ß u n d R i c h t u n g der privaten Nettoinvestition. Daraus erklärt sich sein Gewicht für die Gesamtwirtschaft und die hier in erster Linie interessierende Finanzierung der Betriebe.

Der n i c h t e n t n o m m e n e G e w i n n verläßt die Sphäre des Betriebes nicht, er bleibt damit für die Untersuchung von unmittelbarer Bedeutung. Seine Teilgruppen sind nicht einheitlich und u.U. von sehr differenzierter Natur. Teile können im Betriebsbereich gehortet werden. Dabei soll mit dem Begriff Hortung hier keinesfalls eine Wertung verbunden sein. Die zweite Teilgruppe des nicht entnommenen Gewinns kommt der S e l b s t f i n a n z i e r u n g zugute. Ein vieldiskutierter und sehr umstrittener Gegenstand taucht damit auf. Eine verallgemeinernde Wertung der Selbstfinanzierung ist unmöglich, die differenzierte Beurteilung dieses Kriteriums bleibt speziellen Untersuchungen vorbehalten, die in großer Zahl angestellt worden sind. Wir können hier nur auf einige verweisen[3]. Der Unternehmer wie der Gesetzgeber sollte sich bei Entscheidungen über Probleme der Selbstfinanzierung die betriebswirtschaftlichen Erkenntnisse zunutze machen. Ein hohes Maß an Einsicht und Mäßigung ist

---

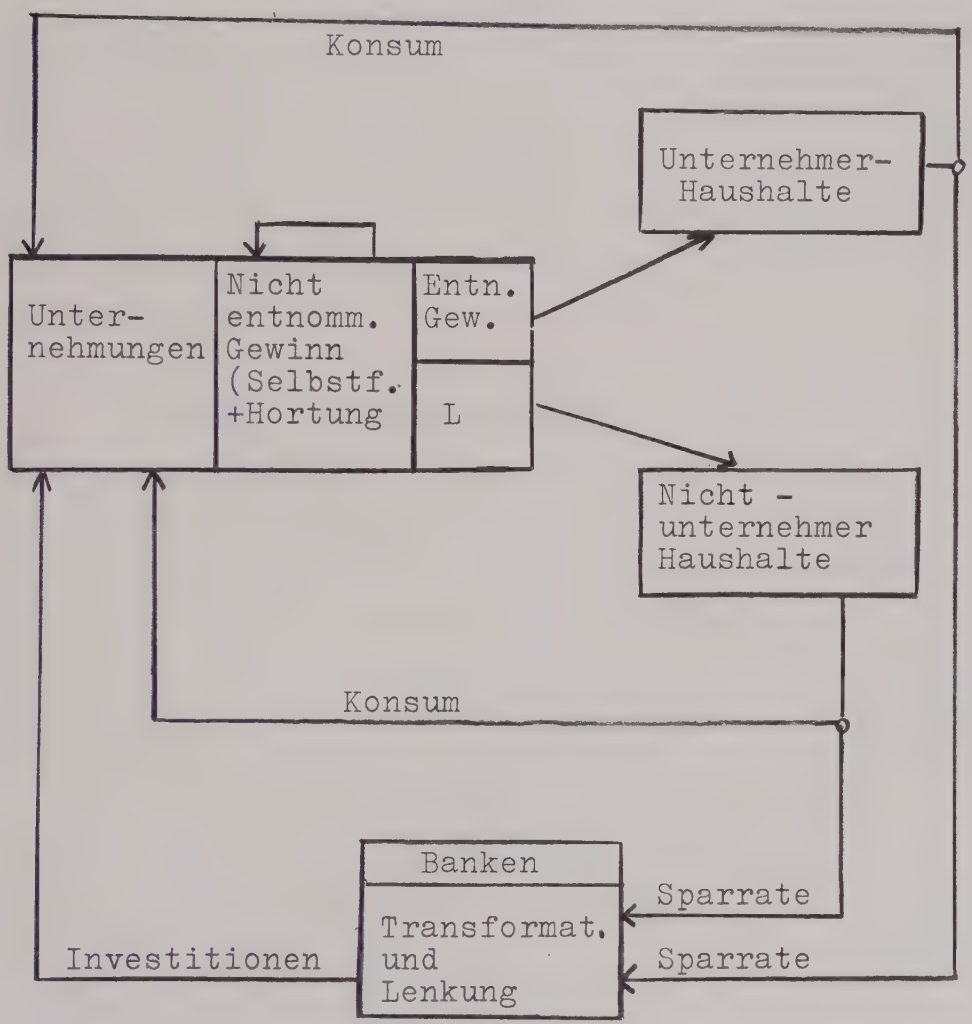
3) Z.B. Prion, W., Selbstfinanzierung der Unternehmungen, Berlin 1931
Frisch,E., Die Selbstfinanzierung der Unternehmungen, in "Veröffentlichungen zur Betriebswirtschaft", Nr.3/1949.
Hasenack,W., Die Selbstfinanzierung, in "Die Betriebswirtschaft",1931,S.95 ff.
Schmalenbach,E., Finanzierungen, Köln 1951

angesichts der fraglos vorhandenen Gefahren beiderseits am Platze.

Folgendes Schaubild soll bei diesem Stande der Betrachtung, d.h. vor Einschaltung des Staates in den Kreislauf, noch einmal zusammenfassen:

Schaubild V

Kreislaufbild vor Einschaltung des Staates



Unser Modell enthält freilich noch viele Abstraktionen von der Wirklichkeit. Was hier als gleichmäßig fließender Geldstrom erscheint, bei dem automatisch Eingang und Ausgang bei den Unternehmungen gleich sind, ist in der Wirklichkeit mit vielen

Reibungen verbunden. Ein Teil der entnommenen Gewinne kann bei den Haushaltungen gehortet werden, fließt also vorerst weder über den Konsum noch über das Sparen/Investieren zu den Unternehmungen zurück. Umgekehrt haben die Banken durch die Geldschöpfung die Möglichkeit, größere Beträge den Unternehmungen zur Verfügung zu stellen als ihnen als Sparbeträge zugeflossen sind. Uns ging es in der vorangestellten vereinfachten Betrachtung nur darum, die zentrale Stellung der Betriebe im Wirtschaftskreislauf herauszustellen und den Einkommenskreislauf als die Schlagader der privaten wie der öffentlichen Wirtschaft aufzuteilen und zu durchleuchten, damit wir im folgenden die Reibungspunkte, welche durch die Einschaltung des Staates in diesen Kreislauf entstehen, klar zu erkennen vermögen.

3. Die Einschaltung des Staates in den Kreislauf.

Wir haben den Gewinn der Unternehmungen in seine einzelnen Bestandteile aufgeteilt. Dabei unterschieden wir zunächst grundsätzlich einen entnommenen und einen nicht entnommenen Gewinn. Gehen wir diesen beiden Begriffen vom steuerrechtlichen Standpunkt aus nach, so stellen wir fest, daß sie dem Steuerrecht keineswegs fremd sind. In der näheren Vergangenheit hat der Gesetzgeber verschiedentlich versucht, diese beiden Faktoren unterschiedlich zu behandeln. Entweder geschah dies ausdrücklich durch Begünstigung des nicht entnommenen Gewinnes[4)], oder es geschah versteckt, gewissermaßen unter der Decke, durch mehr oder weniger weitgehende Zulassung der Finanzierung über Sonderausgabe oder gar über den Aufwand. Wir werden diesen Fällen in der Folge einzeln nachzugehen haben.

---

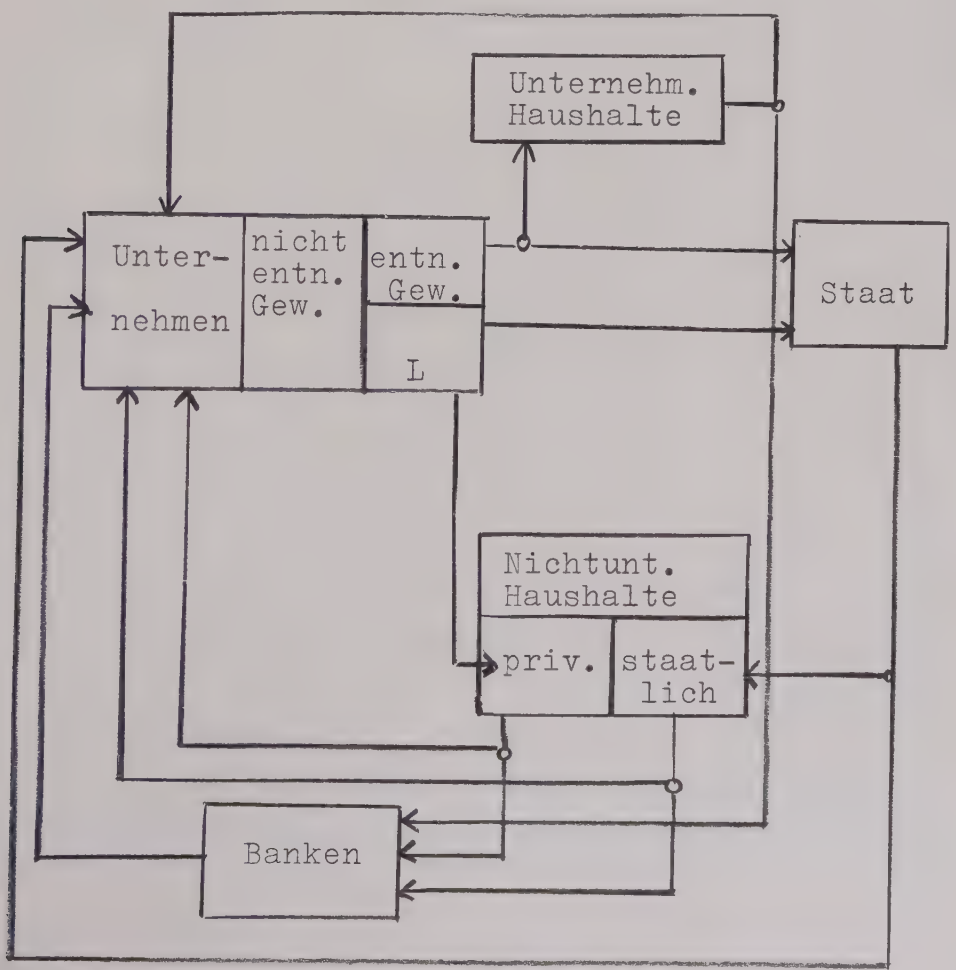
4) Aufermann,E., Einkommensteuerliche Begünstigung des thesaurierten Gewinnes, in "Die Aktuelle", März 1948.

Unbekannt geblieben ist dem Steuerrecht bislang eine Unterscheidung des entnommenen Gewinnes in eine Konsum- und eine Spar/Investitionsrate. Hier ist die Bedeutung des Hineinragens der letzteren in die unmittelbare Betriebssphäre nicht voll erkannt worden. Diese Vermischung des privaten Haushaltbereiches mit dem Bereiche der Betriebe im Steuerrecht wird am besten klar, wenn man der rechtlichen Entwicklung des in der lex lata gebräuchlichen Begriffs der "Entnahme" einmal nachgeht.

Da wir jedoch mit dem Steuerrecht bereits eine Funktionsäußerung des Staates in die Betrachtung einbeziehen, wollen wir zuvor, um die Rolle des Staates im Ablauf der Wirtschaft zu zeigen, diesen in das Kreislaufmodell einschalten.

Schaubild VI

Kreislaufbild nach Einschaltung des Staates.



Grundsätzlich läßt sich feststellen, daß der steuerliche Eingriff des Staates in erster Linie die Spar/Investitionsrate schmälert. Die Anführung zweier Tatsachen kann es uns ersparen, für diese Behauptung hier einen zahlenmäßigen Beweis zu führen. Einmal ist das prozentuale Spar/Investitionsvolumen bei hohen Einkommen höher als bei geringen, so daß die Einkommensminderung mittels der progressiven Steuer notwendigerweise die Spar/Investitionsrate stärker trifft als die Konsumrate. Zum anderen werden die vom Staat abgeschöpften Steuerbeträge in hohem Maße dem Konsum zugeführt, da sie zum erheblichen Teile zur Unterstützung kleiner Einkommensbezieher verwendet werden.

Diese Stellung des Staates im Kreislauf ergibt die Grundlage und Möglichkeit einer staatlichen Wirtschaftpolitik überhaupt. Die Steuerpolitik wird zum wichtigen Faktor der Wirtschaftspolitik. Wie oft aber eine aktive und wirtschaftsnahe Finanzpolitik auch gefordert wurde, der Staat hat bisher auf die Möglichkeiten eines konsequenten wirtschaftspolitischen Einsatzes der Besteuerung verzichtet. Ihre Gestaltung wurde fast ausschließlich von fiskalischen Erwägungen bestimmt.

Ansätze zur wirtschaftspolitischen Ausgestaltung hat das Steuerrecht zuweilen gezeigt, so durch die später noch zu untersuchende Sonderstellung des nicht entnommenen Gewinnes, die 1934 erstmals eingeführten Steuererleichterungen für Ersatzbeschaffungen usw. Mögen solche Maßnahmen auch auf Teilgebieten positiv wirksam gewesen sein, so blieben sie doch nur vereinzelte und unsystematische Ansätze. Nicht erreicht ist die g r u n d s ä t z l i c h e steuerliche Berücksichtigung der E i n k o m m e n s v e r w e n d u n g , also die praktische Nutzanwendung der Erkenntnis der Wesensverschiedenheit von Konsum-

rate und Spar/Investitionsrate. Der Weg zu diesem Ziel führt über einen klaren, wirtschaftlich richtigen Begriff der "Entnahme", der, um es deutlich zu sagen, als steuerlicher Tatsachenbegriff[5] die Sphäre der Betriebe als wesensverschieden von der Sphäre der privaten Haushalte berücksichtigt. Dieser heute noch fehlende Begriff darf dann, wenn er das Prädikat einer wirtschaftlichen Rechtskategorie für sich in Anspruch nehmen will, nicht mehr die Tatsache ignorieren, daß Mittel, welche den e i n z e l n e n Betrieb zwar verlassen - entnommen werden -, damit nicht gleichzeitig und nicht in allen Fällen aus der Sphäre der Betriebe überhaupt ausscheiden, sondern zum Teil direkt oder über den Kapitalmarkt der Sphäre der Betriebe wieder zufließen.

4. Die Entwicklung des steuerrechtlichen Entnahmebegriffes.

Der heute im deutschen Steuerrecht gültige Entnahmebegriff geht davon aus, daß bei der Ermittlung des Gewinnes als Steuerbemessungsgrundlage des gewerblichen Einkommens die Betriebsausgaben von den Kosten der Lebensführung zu trennen sind, wobei die letzteren, soweit für sie Beträge aus dem Betrieb entnommen werden, nicht gewinnmindernd in Erscheinung treten dürfen. Während man früher nur den Terminus "Haushaltungskosten" kannte, taucht in den Ausführungsanweisungen zum preußischen EStG von 1891 u.W. erstmals der Begriff "entnommen" auf. Im einzelnen heißt es dort: "Zu den Entnahmen gehören insbesondere der Geldwert, der zum Gebrauch oder Verbrauch des Steuerpflichtigen, seiner Angehörigen und der nicht zum Gewerbebetrieb gehaltenen Dienstboten und sonstigen Hausgenossen aus dem Betriebe

---

5) Aufermann, E., Grundzüge betriebswirtschaftlicher Steuerlehre in "Die Handelshochschule", Wiesbaden 1950, Seite 9

entnommenen Erzeugnisse und Waren." Entnahme ist hier also noch weitgehend identisch mit V e r - b r a u c h . Bemerkenswert ist, daß diese Definition einer Anpassung ihrer Auslegung an die sich verändernde wirtschaftliche Situation breitesten Raum gegeben hätte! Eine Anpassung nämlich im Sinne der Berücksichtigung der steigenden Bedeutung der Steuerlast für den Wirtschaftsablauf und der zunehmenden gegenseitigen Abhängigkeit der Einzelbetriebe einer Volkswirtschaft untereinander. Dieser Weg einer evolutionären, wirtschaftsnahen Steuergesetzgebung ist nicht beschritten worden.

Das EStG von 1920 fixierte expressis verbis die rechtliche Gleichstellung aller Teile des entnommenen Gewinnes. Im § 33 heißt es da: " Den Geschäftseinnahmen ist der Wert der Gegenstände, Ausbeuten, Anzahlungen oder Dienstleistungen hinzuzurechnen, die der Steuerpflichtige aus dem Betrieb seines Gewerbes für sich und seinen Haushalt o d e r f ü r a n d e r e Z w e c k e , d i e a u ß e r h a l b d e s B e t r i e b e s l i e g e n[6)], entnommen hat." Diese äußerlich so harmlose Änderung bringt die Klarstellung, daß zu der bisher auf den Verbrauch zur Lebensführung (Haushaltungskosten) abgestellten Entnahme auch die Verwendung des Gewinnes i m I n t e r e s s e a n d e r e r B e t r i e b e , d i r e k t o d e r ü b e r d e n K a p i t a l m a r k t , gehört. Damit sind die Konsum- und Spar/Investitionsrate einer systemwidrigen gleichmacherischen Besteuerung unterworfen.

Obwohl die wissenschaftliche Durchdringung des Kreislaufproblems stetig fortschritt - schon ein Jahr nach dem EStG von 1920 erschien das Werk Fritz Schmidts über den organischen Zusammenhang der Betriebe, nämlich seine "Organische Tageswertbilanz" - behalten

---

6) Sperrung durch den Verfasser

die Einkommensteuergesetze diese Formulierung bis auf den heutigen Tag im wesentlichen bei. Das Steuerrecht bleibt auf der individualistischen Anschauung stehen, es bleibt unorganisch und kreislauffremd. Diese Wendung zur Wirtschaftsfremdheit des Rechtes und noch weniger das Verharren in diesem Zustand läßt sich auch nicht mit dem Einwand entschuldigen, daß die schon damals infolge eines Krieges und aller seiner Folgen angestiegenen Staatsaufgaben und -ausgaben dies notwendig gemacht hätten. W a s , w e n n n ö t i g , a l s T a r i f p r o b l e m z u l ö s e n g e w e s e n w ä r e , hätte nicht zu einer Entartung des Systems der Einkommensbesteuerung führen dürfen.

Auch der Betriebswirtschaftslehre kann an dieser Stelle ein Vorwurf nicht erspart bleiben; sie hat die Entwicklung des Steuerrechts nicht mit scharf abgegrenzten Entnahmebegriffen unterstützt. Wenn auch Schmidt und Schmalenbach und ihre Anhänger so sehr die Beachtung der volkswirtschaftlichen Werte der Betriebsleistung fordern, die Wertschöpfung verfolgen sie stets n u r b i s z u r E n t s t e h u n g des Gewinnes. Darüber hinaus wurde das Problem der Selbstfinanzierung grundlegend gekärt, die Verwendung des entnommenen Gewinnes aber vernachlässigt. Zwar bildet sich im Schrifttum der Begriff "Privatentnahme" neben dem der "Entnahme", aber die beiden termini laufen nebeneinander her, und keiner der Autoren gibt ihnen u.W. einen voneinander verschiedenen Inhalt.

Zurück aber zur steuerrechtlichen Entwicklung der neueren Zeit. Wenn auch grundsätzlich die individualistische Auffassung bestehen bleibt, welche am besten mit den Worten "Entnahme gleich Konsumtionsfonds" gekennzeichnet ist, so zeigen sich doch in einzelnen steuerrechtlichen Bestimmungen Auflockerungen, die eine mögliche Weiterentwicklung zur

differenzierten Behandlung der Entnahmen andeuten.

a) Wenn in einem Organschaftsverhältnis ein Gewinn- und Verlustausschließungsvertrag besteht, können zwischen den beiden Betrieben Kapitalbewegungen stattfinden, ohne daß sie bei der Untergesellschaft als Entnahmen zu behandeln sind. Allerdings gilt das nur unter der Voraussetzung, daß alle Gewinne und Verluste automatisch von der herrschenden Gesellschaft übernommen werden. Einzelne Investitionen und Kapitalbewegungen zwischen den beiden Betrieben, e n t s p r e c h e n d d e n w i r t s c h a f t l i c h e n B e d ü r f n i s s e n , sind unmöglich. Es handelt sich also hier nicht um eine echte, d.h. kreislaufmäßig begründete Weiterentwicklung des Entnahmebegriffes, sondern vielmehr um das Gegenteil, nämlich um eine hier ausnahmsweise positiv wirkende Folge der wirtschaftlich falschen, rein formaljuristischen Auffassung der Identität von Betrieb — hier besser Betrieben — und Unternehmer.

b) Als, wenn auch geringfügiger, Ansatz zur e c h t e n Weiterbildung des Entnahmebegriffes sind dagegen die "Siebener-Gruppe" und der § 10 Abs. 1 des neuen EStG von 1951 zu werten. Hier werden u.a. der Wohnungsbau und die langfristige Anlage von Sparguthaben auf Grund von Kapitalansammlungsverträgen steuerlich begünstigt. In diesen Komplex hinein gehört auch die steuerliche Begünstigung bzw. Befreiung einzelner Anleihen nach § 17 Ziff.3 EStDV 1949. Formal gesehen wird auch dadurch der Entnahmebegriff nicht verändert, de facto wird jedoch nachträglich ein Teil des entnommenen Einkommens im Wege der Sonderausgaben herausgehoben und steuerlich begünstigt. Dabei — und das ist das Kriterium — bemißt sich dieser steuerlich abgesonderte Teil nach der E i n k o m m e n s v e r w e n d u n g .

Während bei der Organschaft der Inhalt des Entnahmebegriffes überhaupt nicht berührt wird, wird im zweiten Falle dieser Begriff zwar nicht formal geändert, jedoch in seinem wirtschaftlichen Inhalt berührt. Wenn man im einzelnen die Auswirkungen dieser Maßnahmen auch positiv beurteilen muß, so handelt es sich doch in beiden Fällen um zusammenhanglose Ausnahme- oder spezielle Zweckmaßnahmen, auf denen nicht effektiv weitergebaut werden kann.

c) Einen brauchbareren Ansatzpunkt gibt dagegen, wie schon gesagt, die steuerrechtliche Behandlung des nicht entnommenen Gewinnes, weil sie die wirtschaftliche Verwendung des Gewinnes g r u n d s ä t z l i c h berücksichtigt. Die erste Begünstigung des nicht entnommenen Gewinnes erfolgte im Jahre 1931 durch eine Notverordnung des Reichspräsidenten[7]. Sie blieb nur drei Jahre in Kraft, ist aber für die historische Seite unserer Untersuchung von eminenter Bedeutung, da damit ganz bewußt neben den fiskalischen auch wirtschaftpolitische Erwägungen für die Gestaltung des Einkommensteuerrechts bestimmend waren. Durch die Weltwirtschaftskrise gezwungen, versuchte der Gesetzgeber damit, wie es in der Begründung heißt, " den Willen zur Nettoinvestition w e n i g s t e n s im Rahmen der betrieblichen Selbstfinanzierung zu wecken". Der Ausdruck "wenigstens" besagt, daß man sich bewußt war, eine Teillösung geschaffen zu haben.

Dieser rechtsgeschichtlich bemerkenswerte Schritt zur unterschiedlichen Behandlung von Gewinnbestandteilen ging zurück auf die Vorschläge von Lion - Aufermann im Jahre 1931[8]. Er war unter den Gegebenheiten der damals herrschenden Wirtschaftskrisis von

---

7) RGBl I 1931, S.311 f. § 58a EStG von 1925.

8) Aufermann, E., Einkommensteuerliche Begünstigung des thesaurierten Gewinnes, in "Die Aktuelle", März 1948

positiver Bedeutung für die Wirtschaftspraxis. Wegweisend war er auch für die lex ferenda, denn die Steueränderungsverordnung vom 20.8.1941 griff den Gedanken wieder auf. Sie bestimmte, daß auf Antrag 50% des nicht entnommenen Gewinnes, höchstens aber 10% des Gesamtgewinnes, von der Einkommensteuer freizustellen seien.

Im weiteren Verlauf des Krieges trat die Frage der Finanzierung der Betriebe wegen des steigenden Geldüberhanges in den Hintergrund. Zentralproblem wurde die Beschaffung von Gütern. So war es nicht erstaunlich, daß steuerrechtlich keine Weiterbildung der Ansätze zur Begünstigung der volkswirtschaftlichen Kapitalbildung gegenüber dem Verbrauch erfolgte.

Eine Änderung brachte erst die Währungsreform vom 21.6.48. Mit der Verkürzung der Gelddecke trat eine Verschärfung des Problems der Kapitalbildung in bisher unbekanntem Grade auf. Der Gesetzgeber der jungen Bundesrepublik war diesem wirtschaftlichen Faktum nicht gewachsen. Er hat zu allerlei Notmaßnahmen gegriffen, aber im ganzen nicht einmal die Klarheit der vorgeschilderten — wenn auch unzulänglichen — Lösungen seiner Vorgänger erreicht. Neben den oben geschilderten Bestimmungen in der "Siebener-Gruppe" des EStG und der steuerlichen Begünstigungen einzelner Wertpapiere und sog. Kapitalansammlungsverträge wurde mit dem § 32a des EStG vom 20.4.49 auch der Gedanke der Sonderbehandlung des nicht entnommenen Gewinnes wieder aufgegriffen. Danach konnte für den nicht entnommenen Teil des Gewinnes ein ermäßigter Steuersatz von 50% in Anspruch genommen werden. Diese einseitige Konzession war für eine junge, kapitalschwache Wirtschaft nicht allein in ihrem Ausmaß rein "symbolisch". Sie war zudem eingeschränkt und in ihrer Anwendung erschwert durch Verklausulierungen wie Entnahmegrenze und A n l a g e z w a n g . Diese Maßnahme war aber ganz besonders

durch den Zwang zur Eigeninvestition für die wirtschaftlich, sozial und territorial vor einer völlig neuen Situation stehende, wie schon gesagt, kapitalschwache Wirtschaft nicht einmal förderlich. Man hätte es sich nicht leisten sollen, in dieser Lage die Lenkungsfunktion des Kapitalmarktes auszuschalten.

Daß die mit dem § 32a gegebene Investierungshilfe zu gering war, hat man erkannt. Die Fassung dieses Paragraphen vom 29.4.50 hat dann einige erschwerende Verklausulierungen fallen lassen. Der § 10a EStG in der Fassung vom 28.12.1950 ersetzte den § 32a und bestimmte, daß auf Antrag bis zu 50% des nicht entnommenen Gewinnes, höchstens aber DM 20.000,- als Sonderausgabe vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgesetzt werden konnten. Diese Vorschrift, die bereits durch das Gesetz zur Vereinfachung und Änderung des EStG vom 27.6.51 wieder a u ß e r K r a f t g e s e t z t wurde und nur noch begrenzt bis Ende 1956 für Vertriebene und Verfolgte gilt, war durch den neugeschaffenen § 32a EStG mit einem Zwang zur Nachversteuerung des später entnommenen Gewinnes verbunden.

Diese Verpflichtung zur Nachversteuerung der Mehrentnahmen k o n n t e nach Art. 4 Abs.2 des Steueränderungsgesetzes 1953 auf Antrag des Steuerpflichtigen durch Zahlung von 10 % des am Ende des Veranlagungszeitraums 1952 noch vorhandenen Betrags abgelöst werden. Steuerpflichtige, die den Antrag bis zum Ablauf der Steuererklärungsfrist für 1953 nicht gestellt hatten, blieben zur Nachversteuerung der Mehrentnahmen nach den bisherigen Vorschriften ohne zeitliche Begrenzung verpflichtet.

Das Steueränderungsgesetz 1954 enthält in Art.2 Abs.13 abermals eine Vorschrift über die Nachversteuerung. Das Gesetz begründet dieses Mal eine

V e r p f l i c h t u n g des Steuerpflichtigen zur Nachversteuerung des gesamten am Ende des Veranlagungszeitraumes 1954 noch vorhandenen Betrags. Als Ablösungsbetrag sind bei der Veranlagung für 1955 10% des festgestellten Betrages zu entrichten.

Bei der Beratung dieser Vorschrift im Bundestag sind Bedenken geäußert worden, ob alle Steuerpflichtigen in der Lage seien, den unter Umständen recht hohen Ablösungsbetrag auf einmal zu entrichten. Die Bundesregierung hat deshalb zugesagt, daß den Steuerpflichtigen gestattet werden soll, den Ablösungsbetrag in zwei gleichen Teilbeträgen in den Jahren 1955 und 1956 zu entrichten.

Die Verpflichtung zur Ablösung muß rechtsstaatlichen Bedenken begegnen, da die Steuerpflichtigen bei der Inanspruchnahme der Vergünstigung des § 10a damit rechnen konnten, zur Nachversteuerung nur bei entsprechenden Mehrentnahmen verpflichtet zu sein. Die Steuerpflichtigen haben aber den Vorteil des niedrigen Ablösungssatzes von 10%, und für die Verwaltung bedeutet die Ablösung eine erhebliche Vereinfachung.

Die Anregung, den jetzt durch § 10a begünstigten Personenkreis der Vertriebenen und Verfolgten wieder zu erweitern, ist nicht verwirklicht worden. Die zuständigen Ausschüsse des Bundestages haben sich aber vorbehalten, die Anregung zu einem späteren Zeitpunkt besonders aufzugreifen.

Das Problem der Begünstigung des nicht entnommenen Gewinnes, die wir als brauchbaren Ansatzpunkt im Sinne einer grundsätzlichen steuerlichen Berücksichtigung der Gewinnverwendung bezeichneten, ist also zur Zeit wieder völlig offen.

Die durch die sog. "Kleine Steuerreform" ab 1.1.1954 eingeführte und durch das Gesetz zur Neuordnung von Steuern ab 1.1.1956 auch auf Schachtelgesellschaften ausgedehnte Tarifteilung durch Einführung eines

begünstigten Körperschaftsteuersatzes (30%) für ausgeschüttete Gewinne erweckt zunächst den Eindruck, als handele es sich in Abkehr von der Politik der Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne um eine echte Begünstigung des entnommenen Gewinnes. Wenn diese Maßnahme auch tatsächlich eine Tarifgestaltung nach dem Merkmal der Gewinnverwendung darstellt, die schließlich doch die Thesaurierung von Gewinnen bei den Kapitalgesellschaften in gewissem Maße negativ beeinflussen wird, so ist sie ihrem Sinne nach doch nur eine r e i n e T a r i f b e s t i m m u n g . Dafür spricht auch, daß die Tarifspaltung auf die Körperschaftsteuer beschränkt blieb.

Die Tarifspaltung wird denn auch allgemein als eine "Milderung der Doppelbesteuerung der Aktienerträge" bezeichnet und ist damit in erster Linie auf den Kapitalmarkt gerichtet, wo auf Grund der einseitigen Bevorzugung der festverzinslichen Papiere und Kapitalansammlungsverträge durch die Kapitalmarktförderungsgesetze die Kritik an der außergewöhnlichen Diskrepanz zwischen der Nettoverzinsung des Fremdkapitals einerseits und des Aktienkapitals andererseits besonders stark geworden war.

Die Tarifspaltung bei der Körperschaftsteuer wird an anderen Stellen unter den Stichworten "Kumulative Steuerbelastung" und "Spaltung des Wertpapiermarktes durch die Ertragsteuern" abermals zu untersuchen sein.

B. Kritik an der Abgrenzung des Steuerobjektes "Gewinn" im geltenden Steuerrecht.

1. Überblick über das Problem.

Während wir uns in den vorstehenden Abschnitten mit der Sphäre der Betriebe im Fluß der Einkommen befaßten, haben wir uns im folgenden zunächst der Abgrenzung des Einkommens selbst, d.h. der Bemessungsgrundlage oder dem S t e u e r o b j e k t der Ertragsteuern, zuzuwenden.

Hier geht es demnach nicht um die Verwendung der sich im Einkommen konkretisierenden Wertschöpfung, sondern um das Maß oder besser die Bemessung der aus der Wertschöpfung sich ergebenden Vermögensspanne. Die vorliegende Arbeit will auch in dieser Hinsicht ergründen, ob und inwieweit der durch das Ertragsteuerrecht fixierte Ergebnisbegriff den wirtschaftlichen Gegebenheiten gerecht wird. Dies ist einzel- wie gesamtwirtschaftlich von eminenter Tragweite, denn die Bemessungsgrundlage einer Steuer ist ein durchaus selbständiger Faktor für ihre wirtschaftliche Bedeutung. Je nach dem Besteuerungsmaßstab, der der Bemessung der Steuer zugrunde gelegt wird, kann der gleiche Steuertarif volkswirtschaftlich und betriebswirtschaftlich ganz verschiedene Wirkungen entfalten.

Dem einzelnen Betriebe stellt sich das in der Gewinnermittlung liegende Zentralporblem der S u b s t a n z e r h a l t u n g unter den heutigen Umständen in vier anscheinend mehr oder weniger zusammenhängenden Teilproblemen. Diese seien zunächst genannt:

a) Scheingewinne
b) Verlustvortrag
c) Abschreibungen
d) Akkumulierte Steuerlast.

Die Problematik der drei erstgenannten Punkte resultiert aus der wellenförmigen Konjunkturbewegung des Wirtschaftsablaufs, wobei im Hinblick auf die Abschreibungen noch erschwerend das Vorhandensein einer trendmäßigen Weiterentwicklung der Wirtschaft und der Technik hinzukommt. Hier mußten sich also naturgemäß aus dem Zusammentreffen der evolutionären Wirtschaft und Technik einerseits und dem konservativen Recht andererseits Reibungspunkte ergeben, die in der Folge herausgestellt werden sollen.

Die Steuerakkumulation dagegen ist aus dem Steuerrecht heraus gewachsen. Mit zunehmender Verschachtelung der Steuerarten war die bequeme Möglichkeit gegeben, durch Nichtabsetzbarkeit einiger Steuern das Aufkommen aus den Ertragsteuern zu erhöhen, ohne am Tarif der Steuern selbst eine offene Änderung vorzunehmen. Dies führte zur völligen Undurchsichtigkeit des Steuersystems, machte die Steuertarife zu irrealen Zahlen, während aus den steuerlichen Bemessungsgrundlagen Größen ohne offen ersichtlichen wirtschaftlichen Aussagewert wurden. Erst durch eine verdienstvolle Veröffentlichung von Esser - Sturm - Silcher[9] ist die Erkenntis zum Bewußtsein weiter Kreise gelangt, daß bei Gewinnabschlüssen, auch ohne daß Scheingewinne aufgetreten wären, und selbst bei ausreichender Bemessung der Abschreibungen eine Substanzbesteuerung Platz greifen kann, nämlich wenn das "Vorweg", welches der Fiskus schon einmal sowieso auf Grund der "Steuererhebung von der Steuer" vom Ertrage erhält, nicht überschritten wird.

---

9) Esser-Sturm-Silcher, Die heutige Steuerbelastung der gewerblichen Wirtschaft, Schriftenreihe des Instituts Finanzen und Steuern, Bonn, Heft 26.

2. Scheingewinne und Substanzbesteuerung.

Die Wirtschaft hat vor nicht allzu langer Zeit gegen die Besteuerung der Substanz sehr heftig Stellung genommen. Ende 1950 hat der Kongreß der International Fiscal Association in Monaco eine Entschließung gefaßt, welche im Interesse der Erhaltung der Produktionskapazität der Unternehmen aller Länder die Vermeidung der steuerlichen Erfassung der Scheingewinne forderte. Dies zeigt das internationale Ausmaß und Gewicht dieses Teilproblems des Komplexes "Substanzbesteuerung". In der Bundesrepublik brandete die Diskussion auf diesem Gebiet in den Jahren 1950 bis 1952 hoch auf, da hier die Situation infolge der Belastungshäufung durch überhöhte Steuertarife, Investitionshilfe und Soforthilfeabgabe besonders kritisch wurde, so daß selbst bei stabilen Wertverhältnissen schon die akute Gefahr des Substanzeingriffes bestand.

Wenn es zwischenzeitlich um diesen Punkt etwas ruhiger geworden war, so hing dies wohl mehr mit einer zu einseitigen und kurzsichtigen Beurteilung dieser Frage zusammen als damit, daß zu einer Stellungnahme keine Veranlassung mehr bestand. Es war zwar richtig, daß in den Jahren 1953 und 1954 kaum Scheingewinne, höchstens Scheinverluste erzielt wurden. Dies hing damit zusammen, daß nach dem Auslaufen der Koreakrise unser Preisniveau eher sank als stieg. Aber die Frage der Besteuerung von Scheingewinnen war keineswegs schon mit dem Gutachten, welches der OFH am 3.6.49 erstattete oder mit den zeitlich befristeten Ländererlassen zur Bildung einer Preisdifferenzrücklage, die einer Empfehlung des Herrn Bundesfinanzministers folgten, gelöst. Das bis dahin lediglich im Verwaltungswege temporär geregelte Problem der Scheingewinnbesteuerung ist dann durch das Steuerneuordnungsgesetz, gültig ab 1.1.1955, erstmals einer Aufnahme in das Einkommensteuergesetz selbst

für wert befunden worden. Rechtsgeschichtlich stellt diese Tatsache allein schon einen wesentlichen Fortschritt dar. Es ist damit ein wenn auch bescheidener Anfang zur evtl. späteren Lösung des Problems gemacht worden. Der Gesetzgeber hat sich zwar nicht entschließen können, eine materiellrechtliche Vorschrift unter die Gewinnermittlungsvorschriften des Einkommensteuergesetzes aufzunehmen, es bedarf aber durch die Ermächtigungsvorschrift des § 51 EStG in Zukunft nicht mehr der langwierigen Vorverhandlungen, die notwendig waren, um die oben erwähnten "Scheingewinnerlasse" zu erreichen. Vielmehr ist der Rahmen für die zu treffenden steuerlichen Maßnahmen in der Ermächtigung zur Rechtsverordnung im wesentlichen bereits abgesteckt und umfaßt nahezu alle materiellen Elemente der zu erlassenden Vorschriften. Innerhalb dieses vorgeschriebenen Rahmens ist keine Wahl der im Zusammenhang mit dem Scheingewinnproblem immer wieder geltend gemachten Grundsätze des "Eisernen Bestandes" oder der "Lifo-Methode" mehr möglich. Der Gesetzgeber hat sich vielmehr in der Rahmenvorschrift wesentlich an die in der bisherigen Scheingewinnregelung enthaltenen Grundsätze gehalten. Er hat sich also zu der bekannten "Preisdifferenzrücklage" entschieden, die wir weiter oben zu besprechen haben und die immer noch durch den sog. "Selbstbehalt" und den Zwang zur von der Preisentwicklung unabhängigen Auflösung der Rücklage von einer mit dem Wirtschaftsablauf akkordierenden und echten Lösung entferntbleibt.

Die somit einer Regelung wenigstens nähergerückte Besteuerung der Scheingewinne ist jedoch nicht die einzige Form der Substanzbesteuerung; sie ist höchstens die Form der Substanzbesteuerung im Konjunkturaufschwung. Die Substanzbesteuerung im Konjunkturrückgang vollzieht sich in anderer Form, nämlich

durch die eigenartige Regelung des sog. Verlustabzugs im § 10, I Ziff.4 des EStG. Über diesen zweiten Punkt wird aber im folgenden Kapitel zu sprechen sein.

Zunächst zur Behandlung des ersten Punktes, der die Aufblähung der Bemessungsgrundlage der Ertragsteuern durch Entstehung von Scheingewinnen zum Gegenstand hat.

Bei der Kritik des geltenden Bewertungsrechtes muß sich unsere Aufmerksamkeit zunächst dem Betriebsvermögen und besonders dem Vorratsvermögen im Rahmen des Betriebsvermögens zuwenden.

Im Steuerrecht ist der Begriff des "Vorratsvermögens" erstmals im Soforthilfegesetz aufgetaucht. Nach § 11 Ziff.3 gelten als Vorratsvermögen Waren, Fertig- und Halberzeugnisse, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe. Ausgenommen sind ausdrücklich Vorräte, die nicht zum Verkauf oder zur Verarbeitung, sondern zur notwendigen Ergänzung des Anlagevermögens bestimmt sind; sie gehören zum Anlagevermögen.

Auch das DM-Bilanzgesetz enthält für das "Vorratsvermögen" im § 20 die gleiche Begriffsbestimmung.

Die Umlaufgüter eines Betriebes unterliegen bestimmungsgemäß einem ständigen Wechsel. Das gilt insbesondere von dem Teil der Umlaufgüter, welcher dazu bestimmt ist, durch Umsatz Gewinne zu erbringen. Die e i n z e l n e Ware hat zwar ihre Aufgabe erfüllt, wenn sie durch ihr Ausscheiden dem Betriebe Einnahmen zugeführt hat. Betriebswirtschaftlich erfordert jedoch die Erhaltung und Fortführung des Betriebes den jeweiligen Ersatz der umgesetzten Waren. Die Notwendigkeit der Wiederbeschaffung (Ersatzbeschaffung) ist dem Grunde nach dieselbe wie bei Anlagegütern; es bestehen neben anderen, hauptsächlich zeitliche Unterschiede. Der Ersatzbeschaffungsgedanke beim Vorrats-

vermögen findet in der kaufmännischen Übung seinen besonderen Ausdruck darin, daß beim Verkauf eines Warenpostens gleichzeitig eine entsprechende Wiedereindeckung erfolgt.

Das Vorratsvermögen erfordert infolge seiner Umschlaghäufigkeit in bestimmter Hinsicht besondere Wertungsgrundsätze. Die Heraushebung des Vorratsvermögens aus dem Umlaufvermögen entspricht deshalb den wirtschaftlichen Bedürfnissen.

Das EStG kennt in allen seinen Fassungen diesen Begriff des Vorratsvermögens nicht. Es spricht nur vom Anlagevermögen und vom Umlaufvermögen und schließt im letzteren die Güter des Vorratsvermögens ein.

Nach § 6 EStG gelten als Bewertungsmaßstab für das Umlaufvermögen die A n s c h a f f u n g s - o d e r H e r s t e l l u n g s k o s t e n oder der n i e d r i g e r e T e i l w e r t . Soweit der aus dem Umsatz der Ware erzielte Erlös die Anschaffungskosten übersteigt, ergibt sich ein Gewinn oder besser ein Rohgewinn.

Ein Verlust ergibt sich dann, wenn aus dem Umsatz der Ware weniger als ihre Anschaffungskosten erzielt wird. Verlustmöglichkeiten (drohende Verluste) muß der sorgfältige Kaufmann berücksichtigen. Demgemäß lassen die steuerlichen Bewertungsvorschriften des § 6 EStG zu, den niedrigeren Teilwert anzusetzen.

Wirtschaftlich betrachtet liegt ein e c h t e r G e w i n n aber nicht schon dann vor, wenn beim Umsatz ein höherer Erlös als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten erzielt wird. Ein betriebswirtschaftlich echter Gewinn setzt voraus, daß aus dem erzielten Erlös die umgesetzten Waren, w e n n s i e B e s t a n d t e i l d e s b e t r i e b s -

notwendigen Kapitals sind, ständig ersetzt werden können und damit in ihrer Menge erhalten bleiben.

Der Bewertungsvorschrift des § 6 EStG wie auch des § 131 AktG liegt die Fiktion zugrunde, daß der Ersatz der umgesetzten Ware zu den gleichen Anschaffungskosten möglich ist bzw. daß die Wiederbeschaffungskosten sich nicht wesentlich verändern und Preissteigerungen oder Geldwertschwankungen nicht eintreten.

Auch bei stabilen Kaufkraftverhältnissen werden Preisschwankungen auftreten. Solange diese nur vorübergehend sind, kurzfristig und schwach und sich im Zeitraum der Rechnungsperiode nahezu ausgleichen, wird ihnen im großen und ganzen der Bewertungsmaßstab des § 6 EStG noch gerecht. Wenn aber die Preisschwankungen nachhaltig, einseitig und in beachtlicher Höhe auftreten — wir erinnern daran, daß auf dem Sektor der NE-Metall- und der Zelluloseindustrie eine derartige Situation den Normalfall darstellt — so wird das Kaufkraftgefüge des Produzenten, des Handels und nicht zuletzt auch des Konsumenten nachhaltig berührt. Trotzdem muß mangels einer anderen Bewertungsvorschrift von den gesetzlichen Bewertungsmaßstäben des § 6 ausgegangen werden. Die Bewertung erfolgt also in solchen Fällen auf der Grundlage von Fiktionen, die der Wirklichkeit nicht entsprechen. Diese Mißachtung der dem Wirtschaftsablauf immanenten Dynamik führt zur Besteuerung von Scheingewinnen, die betriebswirtschaftlich wie volkswirtschaftlich nachteilige Folgen auslöst.

a) Ertragsteuern als Kostensteuern?

Um die Substanzerhaltung zu ermöglichen, kalkuliert der Kaufmann nach Möglichkeit in seinen Warenverkaufspreis die erhöhten Wiederbeschaffungskosten ein. Solange aber die Besteuerung von den Nominalgewinnen

ausgeht, reicht auch die Kalkulation mit den Wiederbeschaffungskosten nicht aus, um die Wiederbeschaffung aus den Erlösen zu ermöglichen. Eine Substanzerhaltung würde voraussetzen, daß der Kaufmann in seiner Kalkulation auch die Verminderung seines Kapitals durch die Besteuerung berücksichtigt, denn in Höhe der Differenz zwischen Realgewinn und Nominalgewinn wird k e i n E r t r a g o d e r E i n k o m m e n b e s t e u e r t s o n d e r n S u b s t a n z. Dadurch erhält die darauf entfallende S t e u e r e c h t e n K o s t e n c h a r a k t e r. So sind wir im Verlaufe der Untersuchung zu einem weiteren Kernpunkt unserer Kritik am geltenden Steuerrecht gelangt. Die Besteuerung erweist sich wiederum als kreislauffremder Faktor, sie hemmt den Fluß der Einkommen und leitet ihn irre, indem sie preissteigernd wirkt und wenigstens Teile der Ertragsteuern zu Realsteuern und damit zu Kostensteuern umfälscht.

Wir halten es an dieser Stelle für notwendig, das relative Gewicht dieser steuerlich bedingten Preissteigerungstendenz an Hand eines zahlenmäßigen Beispiels anschaulich zu machen:

Anschaffungskosten 200 kg à DM 10,-	DM	2.000,-
Gewinnspanne 50%, also Erlös	"	3.000,-
Mehrerlös	DM	1.000,-
50% Steuer von DM 1.000,-	"	500,-
Netto-Mehrerlös	DM	500,-

Zur Wiederbeschaffung stehen demnach einschließlich "Gewinn" DM 2.500,- zur Verfügung. Sind die Wiederbeschaffungspreise aber um 50% gestiegen, so entsteht ein Substanzverlust von 17%.

Das Unternehmen steht demnach vor der Wahl, durch die Scheingewinnbesteuerung entweder betriebsnotwendige Substanz einzubüßen oder aber die auf die erhöhten Wiederbeschaffungskosten entfallende Steuer in den

Verkaufspreis einzukalkulieren. Das bedeutet bei 50%iger Erhöhung der Wiederbeschaffungskosten und einem Steuersatz von

50%	entw.	17%	Substanzverl.	od.	Gewinnspanne	v.100%
66%	"	22%	"	"	"	" 147%
80%	"	27%	"	"	"	" 250%

Gleich, ob die Steuer sich preistreibend auswirken kann, oder ob es, wie meistens, den Betrieben nicht gelingt, ihre Forderungen im nationalen oder internationalen Preiskampf durchzusetzen, Gefahren sind in allen Fällen vorhanden und klar erkennbar.

b) Die steuerliche Behandlung der Scheingewinne nach § 51 EStG und nach den EStDV 1955.

Die Finanzverwaltung und der Gesetzgeber haben sich dieser Erkenntnis auf die Dauer nicht verschließen können und haben ihr zunächst durch die Scheingewinnerlasse und schließlich durch die Ermächtigungsvorschriften des § 51 EStG Rechnung tragen müssen. Im Rahmen unserer Arbeit haben wir zu prüfen, ob und wie weit die heute gültigen Bestimmungen nun zu einer wirtschaftsnahen Weiterentwicklung des Ertragsteuerrechts geführt haben.

Die ertragsteuerliche Seite des Problems der Preissteigerungsgewinne war durch die im Rahmen der Scheingewinnerlasse für 1951 und 1952 gestattete Bildung einer Scheingewinnrücklage mit 10%igem Selbstbehalt und Auflösungszwang innerhalb von 4 Jahren schon in Angriff genommen worden. Das gleiche Verfahren ist nun, wie wir schon sagten, in Erfüllung der Ermächtigung des § 51 EStG durch die Bestimmungen des § 74 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnungen 1955 verbindlich vorgeschrieben worden.

Rein verfahrensmäßig konnten damals aber auf Grund eines Gutachtens des OFH vom 3.6.1949 Scheingewinne

auch durch die Bildung eines sog. "Eisernen Bestandes" neutralisiert werden.

Diese beiden Verfahren führten aber im Endeffekt zu verschiedenen Ergebnissen. Das Rücklageverfahren in der vorgeschriebenen Form geht einerseits weiter als die Methode des eisernen Bestandes, da das gesamte, den Preissteigerungen unterliegende Vorratsvermögen zugrunde gelegt werden kann und nicht nur der gebundene oder betriebsnotwendige Vorrat. Andererseits war aber mit der Fortführung eines eisernen Bestandes mit Festwerten ein Selbstbehalt und ein Auflösungszwang nicht verbunden.

Der Bundesfinanzhof kommt nun in seinem Urteil vom 1.März 1955 I. 140/52 wörtlich zu folgendem Schluß:

1. Für die Zeit bis zum 1.1.1955 erkennt der Senat die Rechtsgrundsätze des OFH-Gutachtens vom 3.6.1949 an. Ab 1.1.1955 ist dem Gutachten mit Rücksicht auf die gesetzliche Regelung im § 51 Abs.1 Ziff. 2b EStG 1955 die Grundlage entzogen, soweit es sich mit dem Wirtschaftsproblem der Preisschwankungen befaßt.

2. Lediglich anlageähnliches Vorratsvermögen, nicht aber das sonstige gebundene Vorratsvermögen im Sinne Schmalenbachs kann zu einem eisernen Bestand zusammengefaßt werden. (Maschinenbelag in der Textilindustrie, Apparatefüllung in der Chemie, usw. Der Verfasser)

3. Die Frage, inwieweit Betriebsvermögensgegenstände im Wege der Gruppenbewertung oder Standardbewertung in der Bilanz angesetzt werden können, entscheidet sich nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung.

Die Begründung zu diesem Musterurteil kann als Rechtfertigung des mit der Ermächtigung des § 51

EStG und der diese erfüllenden Vorschriften angesehen werden.

Der BFH steht — im Gegensatz zu dem dem Verfahren beigetretenen Bundesfinanzminister, welcher bereits handelsrechtlich Bedenken gegen den eisernen Bestand vorbringt — auf dem Standpunkt, daß die Bildung eiserner Bestände für das Umlaufvermögen dem handelsrechtlichen Niederstwertprinzip nicht zuwider läuft. Rein betriebswirtschaftlich sei der Schmalenbach'sche Gedanke schlüssig. Der BFH glaubt aber, die betriebswirtschaftlich-theoretische Idealforderung nicht zur Grundlage einer steuerlich-praktischen Regelung machen zu können, weil einmal die Schwierigkeit einer genauen Abgrenzung des "gebundenen Vorrats" dies nicht zulasse. Andererseits stehe die Forderung nach steuerlicher Gerechtigkeit der gewissen Anerkennung des Sachwertdenkens in steuerlichen Rechnungen bei einem nur begrenzten Teil der Steuerpflichtigen entgegen. Der Ausweg aus diesem Dilemma wurde in der Preisdifferenzrücklage, jedoch verbunden mit Selbstbehalt und Auflösungszwang gesehen.

Man machte es sich zu leicht, wollte man den Bedenken des Gesetzgebers ihre gewisse Berechtigung und ihre Ernsthaftigkeit einfach absprechen. Das ändert freilich nichts daran, daß einmal mehr eine steuerliche Regelung, wiewohl sie einen relativen Fortschritt darstellt, die Natur der ihr zugrunde liegenden wirtschaftlichen Fakten nicht voll trifft. Wer die Wirtschaft als Organismus versteht und betrachtet, weiß, daß daraus mit Notwendigkeit neue Reibungspunkte und neue Unbilligkeiten entstehen.

Gegen eine Preisdifferenzrücklage als offene Rücklage an Stelle der Bewertung der Vorräte mit eisernen Beständen (stille Reserve) ist betriebswirtschaftlich im Prinzip nichts einzuwenden. Im Gegenteil, wir ziehen dieses Verfahren vor. Die Preisdifferenzrück-

lage nach § 51 EStG ist aber materiell gesehen nichts weiter als ein Hilfsmittel zur begrenzten Steuerstundung. Das Verfahren gewährleistet weder die exakte Ermittlung der Scheingewinne, noch vermeidet es deren Besteuerung.

Die Preisdifferenzrücklage erfaßt nicht, wie der eiserne Bestand den betriebsnotwendigen Bestand, sondern den Gesamtvorrat einer Gütergruppe einschließlich evtl. vorhandener spekulativer Vorräte. Die Produktionssphäre unserer Wirtschaft, die Industrie, ist von spekulativen Vorräten völlig frei. Dieser Industrie — bei der nach unserer Ansicht überhaupt vor allem steuerliche Ausnahmeregelungen gerechtfertigt wären — versagt man nun unter dem Hinweis auf die steuerliche Gerechtigkeit durch den Auflösungszwang und den Selbstbehalt die völlige Ausschaltung der Scheingewinne bei ihrem Betriebsvermögen, indem man gleichzeitig dem Gewerbe und dem (beträchtlichen) Pseudo-Gewerbe die Handhabe gibt, die (beträchtlichen) Spekulationsgewinne aus irgendwelchen Vorräten gut nach Hause zu bringen. Auch von dieser Seite wäre das Problem der steuerlichen Gerechtigkeit vom Gesetzgeber zu betrachten gewesen.

Wie z.B. stellt man sich aber die Lösung folgenden Falles vor? Bei einem Unternehmen der NE-Metallindustrie stieg, nach den Feststellungen eines amtlichen Wirtschaftsprüfers, der § 6-Wert des mengenmäßig gleichbleibenden betriebsnotwendigen Vorratsvermögens vom 31.12.1950 auf den 31.12.1951 um das 3,5-fache. Die Preissteigerungsdifferenz machte den doppelten Wert des gesamten Anlagevermögens aus und etwa das 1,5-fache des Aktienkapitals. Die damaligen Bestimmungen und auch der neue § 51 EStG muten dem Unternehmen die mehr als 50%ige Versteuerung dieses "Gewinnes" innerhalb von 4 Jahren zu. Das heißt

wahrhaftig auf ein (nicht endendes) "Wirtschaftswunder" vertrauen.

Der Beispielfall entspricht den Tatsachen, er stellt aber für die NE-Metallindustrie nicht einmal ein Extrem dar. Da der Kupferanteil an den Produkten dieses Wirtschaftszweiges oft bis zu 90% ausmacht, sehen wir uns doch einmal die amtlichen Kupferpreise pro 100 kg an:

1929	RM	239,-
1931	"	32,50
1934	"	76,-
1948	DM	150,-
1951	"	850,-
1953	"	260,-
1955	"	470,-

Der Kupferspekulant war noch recht gut weggekommen. Nachdem er rechtzeitig verkauft hatte und einer edlen Regung folgend seinen Gewinn erklärte, konnte er mit den ihm verbleibenden 40-50% die äußeren Zeichen seines wirtschaftlichen Aufstiegs noch sichtbar mehren. Zudem erzielt er aus der mit der Preisdifferenzrücklage verbundenen Steuerstundung einen zusätzlichen Zinsgewinn.

Für das Industrieunternehmen jedoch ist die Versteuerung des auf den betriebsnotwendigen Vorrat entfallenden Bewertungsgewinnes nicht zumutbar, da ihm der Weg zur Realisierung dieser Gewinne, und zwar nicht nur im eigenen Interesse, versperrt ist.

Die Sorge des Gesetzgebers um die steuerliche Gerechtigkeit in allen Ehren haltend, kommen wir dennoch zu dem Ergebnis, daß der mit einer konsequent wirtschaftsnahen Regelung des Scheingewinnproblems verbundene Vorteil für die tragenden Wirtschaftszweige letzten Endes dem Interesse der Gesamtheit der steuerzahlenden Individuen gerechter geworden wäre.

Wenn wir damit dem Gesetzgeber gleichzeitig zumuten würden, die mit der Abgrenzung eines gebundenen Vorrats zweifellos verbundenen Schwierigkeiten in Kauf zu nehmen, so reden wir damit keineswegs einer Steueranarchie das Wort. Im Gegenteil: Eine in den Niederlanden schon eingefahrene Methode hätte sich als Lösung geradezu angeboten. Um die Schwierigkeiten der mengenmäßigen Abgrenzung und überhaupt erst der Bestimmung der echten gebundenen Vorräte auf ein erträgliches Maß zu bringen, werden dort einzelne tragende Wirtschaftszweige zu einem "Festwertfortführungsverfahren" ausdrücklich zugelassen. Würde man bei uns neutralen Fachkennern die Bestimmung der zugelassenen Güterarten und ihrer prozentualen Anteile überlassen und diese Bestimmungen noch der Genehmigung des Bundeswirtschaftsministeriums und des Bundesfinanzministeriums unterwerfen, würde man darüber hinaus verfahrensmäßig von der aktivischen Festbewertung zur klareren Methode der offenen Rücklage übergehen, die jeweils nur mit sinkenden Preisen aufzulösen ist, so wäre eine Lösung geschaffen, die der steuerlichen Gerechtigkeit und Genauigkeit ebenso nahekommt wie den wirtschaftlichen Erfordernissen. Eine Durchbrechung der nominellen Geldrechnung ist in einer solchen Sonderbehandlung besonders gearteter Wirtschaftsgüter u.E. nicht zu sehen.

3. Verlustvortrag und Substanzbesteuerung.

Das Wesen der Gewinnermittlung besteht darin, daß von den Werteingängen die darauf entfallenden Wertausgänge abgesetzt werden. Der Unterschied ist dann das Ergebnis. Diese Ergebnisermittlung entspricht dem Handelsbrauch, dem Steuerrecht und auch den Erkenntnissen der Betriebswirtschaftslehre. Unterschiedliche Auffassungen bestehen allerdings hinsichtlich des so bedeutsamen Problems der geld- oder preismäßigen Bezifferung vor allem der ausgehenden Werte.

Diese Frage der Kapitalerhaltung durch geeignete Bewertung betrifft vor allen Dingen das Vorratsvermögen, welches bestimmungsmäßig dem Umsatz, d.h. dem regelmäßigen Ausgang und Wiederersatz unterliegt. Der Verfasser hat sich in seiner Diplomarbeit[10] mit diesem Problem befaßt und sich, wie auch hier wieder, für die Bildung einer Preisdifferenzrücklage für die Erhaltung des Vorratsvermögens eingesetzt. Das Steuerrecht konnte sich, wie im vorstehenden Kapitel gezeigt wurde, gleichartigen Überlegungen nicht völlig verschließen. Während im Hinblick auf das Vorratsvermögen also steuerrechtliche Lösungsversuche zu verzeichnen sind, kann die Erhaltung des Anlagevermögens auf gar keinen Fall etwa auf dem gleichen Wege erstrebt werden. Das Steuerrecht hat sich seit jeher, und unserer Ansicht nach zu Recht, einer solchen Lösung widersetzt. Die Frage der Wiederbeschaffung von langlebigen Anlagegütern kann nicht durch eine Ausrichtung der Abschreibungen auf einen unbekannten Wiederbeschaffungspreis gelöst werden, man würde damit eine Unsicherheit in das Rechnungswesen hineintragen, die durch den fraglichen Erfolg in keiner Weise gerechtfertigt würde. Die degressive Abschreibung kann in dieser Hinsicht, wie wir noch zu behandeln haben werden, eine Kompromißlösung sein.

Dennoch droht der Erhaltung auch des Anlagekapitals eine weitere Gefahr, die sich aus der steuerrechtlichen Regelung des Verlustvortrages ergibt. Je kapitalintensiver nämlich ein Unternehmen ist, desto höher ist der Vorschuß des Unternehmers, und desto schwieriger wird die anteilige Nachverrechnung dieses Kapital-Vorschusses als Aufwand gegen die Einnahmen zum

---

10) Steinmetz, Th., Kapitalerhaltung in Handel und Industrie, Diplomarbeit, Saarbrücken, 1951

Zwecke der Ergebnisermittlung. Muß der Unternehmer die Ausgaben für größere Fabrikanlagen, Maschinen usw. vorschießen, so erfolgt die anteilige Verrechnung dieses Vorschusses auf die Einnahmen in Form der sogenannten Abschreibungen. Abschreibungen sind daher ihrem Wesen nach nichts anderes als die jahresanteilige Verrechnung von Aufwand-Vorschüssen des Unternehmers auf die Einnahmen. Die Frage, ob es sich dabei um Wertabschreibungen (Singularabschreibungen[11]) oder Abnutzungsabschreibungen (Repartitionsabschreibungen[11]) handelt, ist an dieser Stelle nicht entscheidend. Es muß also festgestellt werden, daß in der Regel Abschreibungen ihrem Wesen nach die anteilige Nachverrechnung geleisteter Vorschüsse auf die Einnahmen zum Zwecke der Ergebnisermittlung sind.

Ein Substanzverlust wird in diesem Zusammenhang dann eintreten, wenn diese Vorschüsse aus irgendwelchen Gründen gegen die Einnahmen nicht aufgerechnet werden können. Sind die Einnahmen niedriger als die anteilig zu verrechnenden Kosten, so ergibt sich zunächst ein Verlust; wird der Verlust vorgetragen und gegen spätere Gewinne aufgerechnet, so ist nicht von Substanzverlust zu sprechen. Ganz bestimmt aber liegt ein Substanzverlust vor, wenn der Verlustvortrag mangels Gewinn nicht aufgerechnet werden kann oder trotz Gewinn wegen entgegenstehender steuerlicher Bestimmungen nicht aufgerechnet werden darf. Damit sind wir bei der steuerlichen Regelung des Verlustvortrags. Der Verlust ist ja ein Überschuß der anteiligen Ausgaben (Vorschüsse) des Unternehmens über die anteiligen Einnahmen. Soweit daher der Verlust gegen spätere Gewinne nicht verrechnet werden darf, wird dem Unternehmer praktisch verboten, seinen geleisteten Vorschuß gegen die Einnahmen auf-

---

11) Aufermann, E. "Grundzüge", S.92

zurechnen. Der auf diese Weise künstlich erhöhte Gewinn enthält also tatsächlich Kosten des Unternehmers. Wird ein solcher Gewinn versteuert, so muß der Unternehmer in der Höhe der nicht zugelassenen Verrechnung seines Vorschusses (Verlustes) f ü r s e i n e K o s t e n S t e u e r n b e z a h l e n . Zur Klarstellung diene folgendes Beispiel:

1. Jahr:

Summe der anteilig zu verrechnenden Vorschüsse (Kosten)	DM 1.000.000,-
Summe der anteilig zu verrechnenden Einnahme	DM 700.000,-
Verlust	DM 300.000,-

Im zweiten bis sechsten Jahre ergeben sich ebenfalls Verluste von insgesamt DM 200.000,-. Im siebenten Jahr wird ein Gewinn von DM 300.000,- erzielt. Unterstellen wir, daß sonst keine Einkünfte vorliegen, so muß nach Abzug der Verluste der fünf Vorjahre (DM 200.000,-) ein Gewinn von DM 100.000,- versteuert werden. Das Unternehmen muß also praktisch einen Gewinn von DM 100.000,- versteuern, obwohl über einen Zeitraum von 7 Jahren gesehen, DM 200.000,- Verlust in Kauf genommen werden mußten.

Damit ist als weiteres Merkmal der Systemwidrigkeit und Wirtschaftsfremdheit des Steuerrechts die Tatsache herausgestellt, daß K o s t e n t e i l e a l s B e m e s s u n g s g r u n d l a g e f ü r E r t r a g s t e u e r n herangezogen werden. Diese Tatsache tritt ein, wenn nach § 10d EStG der Steuerpflichtige nur die Verluste der fünf jeweils vorausgegangenen Wirtschaftsjahre absetzen darf.

Daß diese merkwürdige Art der steuerlichen Ergebnisermittlung betriebswirtschaftlich unhaltbar ist, läßt sich auch aus dem von Schmalenbach entwickelten

Gedanken des Totalergebnisses ableiten. Wie Schmalenbach gezeigt hat, muß nämlich die Summe der Periodenergebnisse immer gleich sein dem Totalergebnis. Das Totalergebnis ist der Unterschied sämtlicher Wertzugänge und Wertabgänge während der Lebensdauer einer Unternehmung, wobei selbstverständlich Entnahmen und Einlagen mit zu verrechnen sind. Das Periodenergebnis ist dagegen der Unterschied der auf die Periode treffenden (anteiligen) Wertzugänge und Wertabgänge. Dieses Totalergebnis ist aber nun nicht gleich der Summe dieser Periodenergebnisse, wenn Periodenverluste aus irgendwelchen Gründen nicht mehr gegen Periodengewinne verrechnet werden dürfen, wie dies nach der geltenden steuerlichen Regelung durchaus möglich ist.

Die wirtschaftliche Vernunft und Logik erfordern daher eine Angleichung des Steuerrechts an die Grundsätze der Ergebnisermittlung. Da überdies gerade konjunkturanfällige Betriebe im stärksten Maße von Verlusten bedroht sind, so bietet die derzeitige steuerliche Rechtslage den Anlaß dazu, die Substanz solcher Unternehmen zu schwächen, die dies wirtschaftlich am wenigsten ertragen können und die im heutigen Zeitalter des Protektionismus und der nationalen Vollbeschäftigungspolitik vom Staate andererseits subventioniert werden. Daraus erkennt man die gefährliche Tatsache, daß Wirtschaftspolitik und Steuerpolitik einer einzigen Volkswirtschaft durch ihre Isolierung voneinander sich einander entgegenarbeiten.

a) Einzelheiten der steuerlichen Regelung des Verlustabzuges.

Zur Vermeidung von Mißverständnissen muß zunächst darauf hingewiesen werden, daß Abschreibungen natürlich auch in Verlustjahren vorzunehmen sind. Das ist seit Passow ein alter betriebswirtschaftlicher Grundsatz, den der Gesetzgeber auch für das Steuerrecht übernommen hat. Aber andere betriebswirtschaftliche, mit

dem Verlustbegriff zusammenhängende Selbstverständlichkeiten hat er leider nicht akzeptiert. Da ist zunächst die eigenartige Tatsache, daß für die Einkommensteuer und Körperschaftsteuer der Verlust als gleichwertige Ergebniskategorie anscheinend gar nicht existiert. Dies zeigt nicht nur das völlige Fehlen des Verlustbegriffes in dem als Schlüsselparagraphen der Ergebnisermittlung zu betrachtenden § 4 EStG, es geht noch viel deutlicher daraus hervor, daß der Verlust als Sonderausgabe, also von der Summe der Einkünfte, nicht aber vom entsprechenden Ergebnis abzusetzen ist. D e r V e r l u s t h a t d e m n a c h s t e u e r l i c h m i t d e r E r g e b n i s e r m i t t l u n g g a r n i c h t s z u t u n , n u r m i t d e r E i n k o m m e n s e r m i t t l u n g ! Freilich ist auch dies nicht ganz richtig, weil bei der Gewerbeertragsteuer wiederum der Gewerbeverlust den Gewerbeertrag direkt mindert.

Schon diese Tatsache, daß hinsichtlich des Verlustes im EStG und im GewStG so verschiedene Regelungen getroffen sind, zeigt, wie unkonsequent das geltende Recht ist. Der Eindruck entsteht, daß der Gesetzgeber nur das aus der Betriebswirtschaftslehre herauspickt, was er im fiskalischen Interesse verwenden kann, um dafür von Erkenntnissen, die diesem Interesse entgegenstehen, keine Notiz zu nehmen und trotzdem ein bequemes wirtschaftstheoretisches Mäntelchen zu haben.

So hat auch in der Rechtsprechung die Auffassung Einzug gehalten, Verlustvortrag und Verlustabzug seien ihrer Rechtsnatur nach steuerlich keine Betriebsausgaben. Dem kann man nicht zustimmen, wenn man andererseits zugibt, daß Abschreibungen Betriebsausgaben sind, die auf künftige Einnahmen nachverrechnet werden. Stellt doch der Verlust nichts anderes dar als frühere Betriebsausgaben, die wegen

fehlender Einnahmen noch nicht nachverrechnet werden konnten. Aus diesem Grunde erscheint es auch unhaltbar, von dem Verlustabzug als einer B e g ü n s t i g u n g s v o r s c h r i f t zu sprechen, er ist eine systembegründete Notwendigkeit.

Die Finanzverwaltung gibt aber damit zu, daß sie auch nach der durch die Steuerneuordnung 1955 geschaffenen rein graduellen Ausdehnung der Möglichkeit des Vortrags von Verlusten von 3 auf 5 Jahre noch weit entfernt ist, selbst von der k l a s s i s c h e n Auffassung über das Ergebnis, an die sie sich andererseits so krampfhaft klammert, wenn es beispielsweise um die Frage der Nominal- oder Realrechnung geht. Die steuerliche Regelung des Verlustabzugs ist kreislauffremd und verhindert damit gerade die Mobilisierung der Auftriebskräfte unserer Wirtschaft, indem sie dem Unternehmer mit Beginn der Gewinnperiode nur eine beschränkte Anrechnung des Verlustes gewährt. Die Wiederbeschaffung der während der Verlustjahre abgeflossenen Werte und damit ein neuer Impuls für die ansteigende Konjunktur werden so unterbunden.

4. <u>Steuerliche Abschreibungen im Hinblick auf die Kapitalerhaltung und die Realisierung des technischen Fortschritts</u>.

Die nun zur Behandlung stehende Problematik hängt eng zusammen mit der am Ende des vorigen Abschnitts bereits aufgeklungenen Frage der Erhaltung des aufwärtsgerichteten trends in der Entwicklung der Wirtschaft. Die Realisierung der fortschreitenden technischen Erkenntnisse ist die wirtschaftliche Aufgabe schlechthin; in unseren Augen stellt sie gewissermaßen die eigentliche Daseinsberechtigung des freiwirtschaftenden Unternehmers dar.

Es ist daher zu untersuchen, inwieweit die Finanz-

verwaltung die Wirtschaft in dieser vordringlichen Aufgabe durch mehr oder weniger elastische Steuerpolitik unterstützt bzw. behindert hat.

Durch die Bestimmungen der §§ 6 und 7 EStG wird dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit gegeben, bei der Ermittlung des steuerlichen Ertrages den auf das jeweilig zu veranlagende Geschäftsjahr entfallenden Betrag der Absetzungen für Abnutzung bei den Gebäuden und dem sonstigen der Abnutzung unterliegenden Anlagevermögen in Abzug zu bringen (§ 7 EStG) bzw. ggfs. den niedrigeren Teilwert in der Steuerbilanz auszuweisen (§ 6 EStG). Sinn und Zweck dieser Vorschriften ist es, durch die daraus resultierende Steuereinsparung die Anlageerneuerung zu ermöglichen bzw. zu erleichtern. Es dienen demnach die Abschreibungen der betriebsnotwendigen Erhaltung p r o d u k t i o n s - u n d k o n k u r r e n z f ä h i g e r A n l a g e n . Sie sollen kapitalerhaltend wirken und sind daher für die Wirtschaft von entscheidender Bedeutung.

Nun ist die Frage der Kapitalerhaltung, wie der Verfasser in seiner Diplomarbeit ausführlich darzulegen versuchte, keineswegs gelöst, wenn das buchwertmäßig bezifferte Vermögen in seiner nominellen Höhe erhalten bleibt. Auf das Anlagevermögen bezogen ergeben sich vor allem zwei kritische, weil eindeutig zukunftsbestimmte Probleme:

a) Die im Zeitpunkte der Bemessung der Repartitionsabschreibung nicht voraussehbare Entwicklung der tatsächlichen Wiederbeschaffungskosten.

b) Die Ungewißheit der Dauer der Nutzungsmöglichkeit im Hinblick auf die durch den technischen Fortschritt verursachte wirtschaftliche Veralterung.

Das erste Problem beruht darauf, daß die steuerlichen Abschreibungen ihrer Aufgabe, der Kapitalerhal-

tung, naturgemäß nur insoweit gerecht werden, als die Wiederbeschaffungskosten im Zeitpunkt der Wiederbeschaffung nicht höher sind als die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der abgeschriebenen Anlagegegenstände. In einer Zeit allenthalben zu verzeichnender säkularer Preissteigerungen wird diese kapitalerhaltende Wirkung der Anlageabschreibungen im Umfange dieser Preissteigerungen eingeschränkt. Abschreibungen von den voraussichtlichen Wiederbeschaffungskosten vorzunehmen, gestattet das geltende Steuerrecht bekanntlich nicht. Wenn auch der Wunsch, die Möglichkeit der steuerlichen Abschreibung von den gestiegenen Wiederbeschaffungskosten eingeräumt zu erhalten, immer wieder aus Kreisen der Wirtschaft hörbar wird, so erscheint eine solche Einräumung nicht nur mit dem geltenden Recht unvereinbar, sie sollte u.E. auch de lege ferenda der Ablehnung verfallen. Ein derart zukunftsbedingter, ungewisser und daher notwendig willkürlicher Faktor wie der künftige Wiederbeschaffungspreis einer mehr oder weniger langfristig nutzbaren Anlage darf nicht zur Grundlage einer Rechtskategorie gemacht werden.

Dennoch steht der Unternehmer angesichts der Steuerlasten und der Häufung steuerähnlicher Abgaben, insbesondere auch unter Berücksichtigung der immer wieder eingetretenen Preiserhöhungen, vor einem recht schwierigen Problem, welches nach einer im Rahmen unserer Rechtsgrundsätze tragbaren Lösung drängt. Die verschiedenartigen Abgaben verzehren den Gewinn und verhindern damit vielfach die heute besonders notwendige betriebliche Anlageerneuerung. Verständlicherweise geht daher das Streben der Steuerpflichtigen dahin, die Abschreibungen den innerbetrieblichen Notwendigkeiten möglichst anzupassen. Andererseits betrachtet es die Finanzverwaltung aus gleicherweise begreiflichen Gründen als ihre Aufgabe, darüber zu wachen, daß die Abschreibungen im Rahmen

der gesetzlich gezogenen Grenzen liegen. Die Frage, ob es im Rahmen eben dieser Gesetzesgrenzen möglich ist, in Zeiten abnormer Preissteigerungen in angemessenem Umfange "Abschreibungsverlagerungen" vorzunehmen, wird merkwürdigerweise wenig gestellt.

Räumt man den Steuerpflichtigen in Jahren mit starken Preissteigerungen bei den Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens eine Abschreibungsverlagerung in der Weise ein, daß — unter Berücksichtigung der Tatsache, daß nur von den tatsächlichen Anschaffungskosten oder Herstellungskosten abgeschrieben werden darf — eine der Preissteigerung in angemessenem Umfang Rechnung tragende Vorwegnahme des restlichen Abschreibungsbetrages dem Steuerpflichtigen zugestanden wird, so bedeutet dies die Möglichkeit einer Herabminderung des Substanzverzehrs bei den betreffenden Wirtschaftsgütern. Durch die Billigung dieser Abschreibungsverlagerung wird der Unternehmer in die Lage versetzt, mit den freiwerdenden Beträgen alsbald Neuinvestierungen vorzunehmen oder zwischenzeitlich im Wege günstiger Geldanlagen sich vor den weiteren Auswirkungen der Preissteigerungen in etwa zu schützen.

Die Rechtsprechung hat aus, wie gesagt, anerkennenswerten Gründen die Abschreibung vom ungewissen und damit willkürlichen Wiederbeschaffungswert abgelehnt, sie hat jedoch nicht die Elastizität und die wirtschaftliche Einsicht gezeigt, das Problem der Abschreibungsverlagerung auch nur zu behandeln.

Unser zweites Problem, das der technisch bedingten, wirtschaftlichen Veralterung der Anlagen, ist vielleicht noch wichtiger, weil es unabhängig von der konjunkturellen

und monetären Entwicklung j e d e r z e i t besteht. Es ist permanent wie der technische Fortschritt selbst.

Die besondere Problematik ist damit gekennzeichnet, daß die Bestimmung der Nutzungsdauer von solchen Anlagegütern, die — wie ihr Name sagt — dem Betriebe über einen Zeitraum von mehreren Jahren hinweg dienen sollen und welche darüber hinaus nicht nur der mechanischen Abnutzung sondern auch der wirtschaftlichen Veralterung unterliegen, ex ante absolut unmöglich ist. Die auf den Zeitraum eines Jahres ausgerichtete steuerliche Betriebsrechnung läßt zwar die Abrechnung kurzlebiger bzw. in der Periode verbrauchter Wirtschaftsgüter zum ex post-Problem werden, die Abrechnung von Anlagen macht jedoch zukunftsbestimmte Fiktionen (wie die Bestimmung der Nutzungsdauer) notwendig, welche mit dem allen solchen Betrachtungen naturgemäß innewohnenden Risiko behaftet sind.

Es ist daher festzustellen, inwieweit der Begriff der steuerlichen Abschreibung sich diesen dynamischen Vorgängen im Laufe seiner historischen Entwicklung bis zur gegenwärtigen Rechtslage angepaßt hat.

Der steuerliche Begriff der "Absetzung für Abnutzung" war ursprünglich — wie dieser terminus deutlich erkennen läßt — einer "Abschreibung wegen technischer Maschinenabnutzung" gleichzusetzen. Erst seit der förmlichen Anerkennung wirtschaftlicher Abschreibungen im § 7 Abs.1 Satz 2 EStG von 1934 ist der Begriff der AfA erheblich weiter zu fassen. Der frühere Senatspräsident des VI. Senats, des Reichsfinanzhofes, Enno Becker, hatte sich schon Ende der zwanziger Jahre in verdienstvoller Weise für eine solche Regelung eingesetzt[12]. Seit 1934 also sind auch

---

12) Gübbels, B., Die steuerliche Abschreibung unter besonderer Berücksichtigung der degressiven Methode, in "Der Rechts- u.Steuerdienst", Heft 20, Köln 1952.

wirtschaftliche Abschreibungen vom Anschaffungswert aus verschiedenen Gründen möglich.

Die AfA ist nach Aufermann eine Repartitionsabschreibung, wobei er zu Recht annimmt, daß die Verteilungsidee immer einen gewissen Plan[13] erfordert — Planabschreibung im Gegensatz zur planfreien (Bewertungs-) Abschreibung — , der mindestens als "Gedanken-Plan" vorhanden sein muß. Dieser Plan kann zum "qualizifierten" Plan dann werden, wenn außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzungen eine Durchbrechung des einfachen Planes (Planwandlung) notwendig machen.

Festgestellt werden muß aber darüber hinaus, daß der regulären steuerlichen AfA neben der bloßen "Verteilungsidee", d.h. neben der Aufgabe der periodenmäßigen Verteilung des Aufwandes, eine weitere Grundidee innewohnen muß, die der planmäßigen und laufenden Erhaltung nicht nur produktionsfähiger sondern auch wirtschaftlich-technisch konkurrenzfähiger Anlagen.

Die Frage der Weiterentwicklung der Technik ist in der heutigen hochkapitalisierten Wirtschaft so eng mit dem Wirtschaftsablauf verbunden, daß ihre Ignorierung seitens der Wirtschaft einem Entschluß zu Stillstand und Rückschritt gleichzusetzen wäre. Die technische Fortentwicklung ist dem Wirtschaftsablauf immanent und stellt unter den heutigen Verhältnissen eines der wichtigsten Wirtschaftsdaten dar. Diese Abnutzung, wir wollen sie einmal als r e g u l ä r e o d e r p e r m a n e n t e w i r t s c h a f t l i c h e A b n u t z u n g bezeichnen, ist ein der regulären technischen (besser mechanischen) Abnutzung durchaus g l e i c h w e r t i g e r u n d p l a n m ä ß i g z u b e r ü c k s i c h t i g e n d e r A b s c h r e i b u n g s g r u n d . Deshalb erschien

---

13) Aufermann, E., "Grundzüge", S.92

die allgemeinverbindliche Regelung der regulären steuerlichen Planabschreibung in Form einer gleichmäßigen AfA als völlig unzulänglich. Es bleibt aber weiterhin zu untersuchen, ob dieser wirtschaftlichen Veralterung etwa durch eine andere vom Gesetz gegebene Abschreibungsmöglichkeit wirksam begegnet werden konnte.

Kann der Unternehmer dieser wirtschaftlichen Veralterung etwa durch "Planwandlungen", oder wenn nicht, durch die Möglichkeit einer (bewertenden) "Teilwertabschreibung" begegnen? Kann auf diese Weise das Anlagevermögen unserer Wirtschaft innen- und außenwirtschaftlich, technisch und wettbewerbsmäßig auf der Höhe gehalten werden? Das sind die Fragen, welche im Hinblick auf die kritische Würdigung der gesetzlichen Vorschriften vom wirtschaftlichen Standpunkt gestellt werden müssen.

Das Gesetz gestattet die "Planwandlung" dann, wenn a u ß e r g e w ö h n l i c h e technische oder, worauf es uns hier besonders ankommt, wirtschaftliche Abnutzungen vorliegen. Damit ist bereits gesagt, daß die Vorschrift vor allem die in außerordentlichen Fällen auftretenden Härten vermeiden will. So hat der Reichfinanzhof beispielsweise entschieden, daß eine außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung eines Gebäudes dann vorliegt, "wenn Gebäude abgerissen werden, weil der gemeine Wert des(bloßen; d.Verf.) Baugrundstücks den Ertragswert des Grundstücks mit Gebäuden übersteigt"[14]. Eine außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung ist "steuerlich in der Weise zu berücksichtigen, daß derjenige Teil des Anschaffungs- oder Herstellungspreises, der dem im Steuerabschnitt eingebüßten Bruchteil des Wertes entspricht, abzusetzen ist. Die Absetzung ist in dem Jahre vorzunehmen, in dem die

---

14) RFH IV A 676/53 v.3.10.1934

außergewöhnliche Abnutzung eingetreten ist; wurde jedoch die außergewöhnliche Abnutzung erst später entdeckt, dann kann sie auch noch im Jahre der Entdeckung berücksichtigt werden"[15]. Im vorliegenden Beispielsfalle wäre also das Gebäude auf den Abbruchwert abzuschreiben gewesen. Hinzukommen muß aber auch noch, daß der Steuerpflichtige jede außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung nicht nur g l a u b h a f t m a c h t , sondern daß er ihr in seinem Betrieb e r k e n n b a r R e c h n u n g t r ä g t .[16]

Bis zur Billigung einer Abschreibung wegen außergewöhnlicher wirtschaftlicher Abnutzung führt also, wie wir sehen, ein weiter Gesetzesweg, der, wie die Praxis zeigt, tatsächlich nur in wenigen ungewöhnlichen Fällen beschritten werden konnte. Die Absetzung wegen außergewöhnlicher wirtschaftlicher Abnutzung so wie der § 7 EStG sie gibt und wie die Rechtsprechung sie sieht, ist nicht das elastische Instrument, welches den Unternehmer in die Lage versetzt, aus der unvermittelt vor ihm stehenden Notwendigkeit, aus Wettbewerbsgründen eine neue Maschine einzustellen, finanzierungstechnisch die Konsequenz zu ziehen.

Wie sollte in einem solchen Falle der Finanzverwaltung glaubhaft gemacht werden, daß etwa die französische Konkurrenz mit ihrer neuen Blechstanze um 50% wirtschaftlicher arbeitet? Zudem müßte vor Anerkennung der Abschreibung durch Aufstellung der neuen und Abbruch der alten Maschine (oder oben durch Beginn des Gebäudeabbruchs) der wirtschaftlichen Abnutzung erkennbar Rechnung getragen werden. Die außergewöhnliche technische AfA des § 7 EStG bleibt also — wie sie auch ex definitione zu erkennen gibt — auf besondere Härtefälle beschränkt.

---

15) RFH IV A 532/33 v.19.12.1934
16) RFH I A a 685/29 v. 25.2.1930

Ein Mittel zur Finanzierung des permanenten technischen Fortschritts ist sie nicht.

Es ist weiter zu untersuchen, ob im Rahmen der heute herrschenden Rechtsauffassung etwa die sog. Teilwertabschreibung ein Mittel ist, welches die Finanzierung von Anlageerneuerungen im Rahmen des technischen Fortschritts ermöglicht oder nur erleichtert. Greifen wir doch einen Fall aus der Praxis heraus und versetzen wir uns in die Lage eines Unternehmers, welcher Maschinen einstellen wollte, die, wie das in seiner Branche üblich ist, einige Zeit zu den modernsten und leistungsfähigsten zählen. Dann aber werden die Maschinen, obwohl mechanisch voll arbeitsfähig, technisch überholt sein, sie werden an Rentabilität und damit an wirtschaftlichem Wert mehr oder weniger schnell Einbuße erleiden. Die Einbuße wird allmählich, nicht etwa in einem Zeitpunkt eintreten, was ja natürlich ist; man kann nur subjektiv annehmen, daß die Maschinen etwa 2 Jahre zur "ersten Garnitur" gezählt werden können. In der Zwischenzeit wird der aufgeschlossene Unternehmer aber schon nach Neuerungen Umschau halten, um nicht hinter seinen Konkurrenten zurückzustehen.

Der Fabrikant stellte also die Maschinen auf, und da er auch wirtschaftlich auf der Höhe ist, begann er sofort mit seinen Überlegungen hinsichtlich ihrer Amortisierung. Hoffentlich, dachte er, wird mir die Steuer keinen Strich durch die Rechnung machen, aber der Staat wird mich schon nicht gegenüber meiner ausländischen Konkurrenz benachteiligen wollen. Er sagte sich: Zwei Jahre etwa kann ich die Maschinen voll ausnutzen, weitere 3 Jahre können sie für mittelmäßige Ware weiterarbeiten, für die ich sonst auch weniger wertvolle Maschinen einsetze. Dann können sie noch 5 Jahre mibenutzt werden in Zeiten, wo

die Arbeit drängt. Rein technisch-mechanisch könnten sie aber 30 Jahre laufen. Auf genaue Zeitpunkte kann er sich aber bei dieser Gedankenskala nicht festlegen. Also, sagte nun der Steuerjurist zu ihm, die Maschinen werden voraussichtlich mindestens 10 Jahre wirtschaftlich genützt, auf die rein technisch-mechanische Lebensdauer kommt es ja nicht an, sondern auf die wirtschaftliche, Du kannst infolgedessen jedes Jahr 10% absetzen. Übrigens kannst Du jeweils am Ende eines Wirtschaftsjahres auf den niedrigeren Teilwert heruntergehen; es ist allerdings Deine Sache, diesen nachzuweisen.

Mit diesem Trost versehen, schrieb also der Fabrikant die Maschinen jährlich mit 10% gleichmäßig ab. Im dritten Jahr der Nutzung, als die Maschinen mit 80% ihres ursprünglichen Anschaffungswertes steuerlich zu Buche standen, drohte der Textilindustrie, der unser Fabrikant angehören soll, eine schwere Krise, da die ausländische Konkurrenz Stoffe von verbesserter Qualität auf den Markt brachte, die mit neuen Maschinen wirtschaftlicher als bisher gefertigt werden konnten. Verständlich, daß auch der deutsche Verbraucher diese Ware bevorzugte. Da die alten Maschinen nicht verwendbar waren, sagte sich unser Fabrikant, es müssen neue her, und die bisherigen Maschinen erster Klasse werden für die Massenware eingesetzt, welche sich immer noch relativ günstig an die Warenhäuser absetzen läßt. Allerdings hätten die bisher drittrangigen Maschinen diesen Reservedienst auch getan.

Die vor drei Jahren angeschafften Maschinen hatten also erheblich an Wert verloren, er wollte neue anschaffen, und außerdem drohte der Steuertermin. Doch glaubte er, die Anschaffung verantworten zu können, weil er sie zu 2/3 aus Sonderabschreibungen decken wollte. Andernfalls entging ihm sonst ja auch

das große Geschäft in den neuen X-Stoffen. Unser Fabrikant ging daher in der Bilanz auf einen Teilwert hinunter, der erheblich unter dem um die AfA der letzten drei Jahre verminderten Anschaffungswert liegt. Das Finanzamt verweigerte ihm diese Teilwertabschreibung mit der Begründung, eine Vermutung spreche dafür, daß bei Anlagegegenständen der um die Abnutzungsabsetzungen verminderte Anschaffungswert jeweils dem Teilwert entspricht.

Der Unternehmer legte Rechtsbeschwerde ein und nach längerem Rechtsgang fällt der RFH etwa folgende Entscheidung, die wir auf dem RFH-Urteil VI A 371/30 vom 20.3.30 aufbauen:

" ... spricht bei Gegenständen des Anlagekapitals eine Vermutung dafür, daß der um die Abnutzungsabsetzungen verminderte Anschaffungs- oder Herstellungspreis jeweils dem Teilwert entspricht. Das Vorliegen besonderer Umstände kann diese Vermutung widerlegen."

Zur Frage, unter welchen Umständen anzunehmen ist, daß technische Neuerungen ein Sinken des Teilwerts von Maschinen unter den um die Abnutzungsabsetzungen verminderten Anschaffungspreis zur Folge haben:

" ... mit Recht hat jedoch das Finanzgericht hervorgehoben, daß eine technische Überholung nicht ohne weiteres eine Entwertung der Maschinen alter Konstruktion zur Folge haben muß. Gerade wenn Abnutzungsabsetzungen nach der voraussichtlichen wirtschaftlichen Nutzungsdauer berechnet werden und dabei schon in Rücksicht gezogen wird, daß infolge der stetig fortschreitenden Technik eine Ausnutzung der Maschinen allein nach Maßgabe ihrer technischen Brauchbarkeit nicht möglich sein wird, ist bereits durch die entsprechende höhere Bemessung der jährlichen Absetzungsquote dem Einfluß der technischen Überholung auf den gemeinen Wert für den Regelfall Rechnung getragen.

Auch ist dem Einwand des Beschwerdeführers, seine Maschinen seien infolge ihres Alters verbunden mit dem Aufkommen technisch hochwertigerer Maschinen trotz weiterer Verwendung völlig entwertet gewesen, folgendes entgegenzuhalten: Die Beschaffung besserer, dafür aber auch regelmäßig teurerer Maschinen unter Außerdienststellung der vorhandenen älteren, aber noch arbeitsfähigen Maschinen hat eine Erhöhung der Rentabilität des Unternehmens nicht notwendig zur Folge. Es kann sogar sein, daß infolge der Investierung größerer Mittel die Rentabilität trotz der neuen Maschinen geringer ist, als wenn das Unternehmen mit seinen alten Maschinen weitergearbeitet hätte. W e n n u n d s o l a n g e d a h e r e i n U n t e r n e h m e n s e i n e a l t e n M a s c h i n e n n i c h t a u s s c h e i d e t und auch vor Ablauf der den Abnutzungsabschreibungen zugrunde gelegten Nutzungsdauer nicht ausscheiden wird, wird man grundsätzlich auch nicht annehmen können, daß infolge technischer Neuerungen auf dem Markte der betreffenden Maschinen der Teilwert der alten Maschinen unter den um die Abnutzungsabschreibungen verminderten Anschaffungspreis herabgesunken sei.

Hiernach mußte die Rechtsbeschwerde als unbegründet zurückgewiesen werden."

Soweit der RFH, dessen vorgeschilderte Rechtsauffassung u.W. bis heute nicht durch ein grundlegend anderes Urteil korrigiert wurde. Über die Teilwertabschreibung ist demnach eine planmäßige Realisierung der permanenten technischen Weiterentwicklung ebenfalls nicht zu erreichen.

Analog zur Frage der veränderlichen Wiederbeschaffungskosten der abnutzbaren Anlagen drängt sich einem bei der Suche nach einer Lösungsmöglichkeit wiederum der Weg einer A b s c h r e i b u n g s v e r l a g e r u n g auf. Im Gegensatz zur vorstehend behan-

delten Abschreibungsverlagerung wäre hier aber naturgemäß eine p l a n m ä ß i g e V e r l a g e r u n g der Abschreibungen am Platze, denn der technische Fortschritt als Abschreibungsgrund ist planmäßig, ja gesetzmäßig und muß dieser Wesensart entsprechend berücksichtigt und behandelt werden. Die einzig mögliche Art einer planmäßigen Abschreibungsverlagerung aber kann nur die d e g r e s s i v e A b s c h r e i b u n g sein.

Nun kann erfreulicherweise festgestellt werden, daß die Finanzverwaltung die seit langem diskutierte degressive Abschreibung in der letzten Zeit nicht weiterhin ignorieren konnte; sie mußte Stellung nehmen, und ihre Stellungnahme ist hier auf ihre Folgerichtigkeit und vor allem ihre Bedeutung für die Wirtschaftspraxis zu prüfen. Der Weg über die Rechtshistorie wird uns diese Prüfung erleichtern.

Es gehört zu den Elementargrundsätzen der Betriebswirtschaftslehre, den Anschaffungspreis von Gütern, die der Abnutzung unterliegen, als Aufwand auf die Jahre der Nutzung m ö g l i c h s t r i c h t i g zu verteilen. Deshalb bedient man sich je nach der Art eines Gutes nicht nur der völlig gleichbleibenden, sondern auch der degressiven oder anderer Abschreibungsmethoden. Dabei ist als "möglichst richtig" die Abschreibungsmethode zu bezeichnen, welche dem Objekt entsprechend die vier Funktionen der Aufwandverteilung, der Gewinnermittlung, der Kapitalerhaltung und des Finanzierungsmittels weitgehend erfüllt. Aus oben dargelegten Gründen interessiert uns hier die degressive Methode.

Die Erfolgswirkung der degressiven AfA ist den modernen Sonderabschreibungen, z.B. gem. § 7a EStG ähnlich, unterscheidet sich aber im Grundsätzlichen. Denn die Sonderabschreibungen sind nicht verbrauchsbedingt, während die degressive AfA gerade dahin strebt, den effektiven T a t u m s t ä n d e n der technischen und wirtschaftlichen Abnutzung kontinuierlich und planmäßig Rechnung zu tragen.

Eine Abschreibung nach diesen betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten entspricht den Vorschriften des Handelsrechts und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung. Die degressive Abschreibung liegt durchaus in den durch das Gesetz gezogenen Grenzen, da sie vom Anschaffungswert ausgeht und der zu verrechnende Aufwand also niemals diesen Anschaffungswert übersteigt. Weiterhin muß darauf hingewiesen werden, daß die jährliche Gesamtsumme der degressiven Abschreibungen auf einen sog. "gemischten Maschinenpark" mit gleichen Anteilen an neuen, mittelalten und alten Maschinen vollkommen der jährlichen Gesamtsumme der linearen Abschreibungen auf den gleichen Maschinenpark enspricht. Nur bei Zusatzanschaffungen und Modernisierungen in größerem Ausmaß wird eine Verlagerung der Abschreibungen und damit eine r e i n e F i n a n z i e r u n g s h i l f e erzielt. Da die Maschinenbestände aller Steuerpflichtigen einer Volkswirtschaft zweifellos einen "gemischten Maschinenpark" darstellen, wird das Steueraufkommen bei der Einführung der degressiven AfA nur einmal verschoben, um sich bald auf dem alten Niveau wieder einzuspielen.

Die Einkommensteuerrichtlinien 1948/49 wiesen jedoch die Finanzverwaltung an, nach dem Grundsatz zu verfahren, daß die absolut gleichbleibende AfA die Regel sei.

Vor dem ersten Weltkrieg war fast nur die degressive AfA unter der Bezeichnung Buchrestwert - AfA in Übung. Dann entwickelte sich das ESt-Recht und im Zuge dessen wurde steuerlich nur die absolut gleichbleibende AfA anerkannt. Der RFH hat jedoch die Frage der Zulassung der degressiven AfA im Jahre 1931 gründlich untersucht und sich dabei eines Gutachtens des Industrie- und Handelstages bedient, der beste Sachkenner als Gutachter in Anspruch genommen hatte.

Das RFH-Urteil vom 1.7.1931[17] (RStBl.S.877) kommt zu dem Ergebnis, daß die degressive AfA gleichberechtigt neben der gleichbleibenden AfA angewendet werden kann. Es käme lediglich darauf an, welche Abschreibungsart den gegbenen Verhältnissen am besten gerecht würde. Das Urteil gehört zu den klassischen Entscheidungen des Bilanzsteuerrechts, und seine Grundsätze sind dann in die ESt-Richtlinien 1934 übernommen worden.

Die AfA konnte wieder so angewendet werden, wie sie im Einzelfalle der technischen und wirtschaftlichen Abnutzung des Wirtschaftsgutes entsprach. Die degressive AfA fand verbreitete Anwendung bis 1940.

Ein RFH-Urteil vom 26.10.1938[18] (Garagenurteil) lehnte in einem Falle die degressive AfA für ein Garagengebäude ab, im Grundsätzlichen hielt es sich jedoch an das Urteil von 1931. Ja, das 1938-er Urteil wird sogar konkret und sagt, daß die AfA vom jeweiligen Buchwert eine besondere Rolle spielen würde bei Maschinen usw., bei denen man sich mit der Möglichkeit des schnellen Veraltens durch neue Erfindungen usf. rechnen müßte. Das Urteil sagt abschliessend wörtlich: "Die Absetzung vom jeweiligen Buchwert wird deshalb allgemein in erster Linie bei Fabriken am Platze sein."

Mit den EStR 1939 Abschn.12 wird dagegen allgemein angeordnet, daß grundsätzlich die absolut gleichbleibende AfA anzuwenden ist und die degressive AfA nur "unter besondernen Verhältnissen" in Betracht kommt. Die Berufung auf das RFH-Urteil von 1938 (Garagenurteil) geht völlig fehl, denn dieses sagte, wie wir gesehen haben, zumindest in seiner Leitidee das glatte Gegenteil. Die Ursache einer solchen Wendung kann man u.E. nur auf den Druck einer totalitären Regierung zurückführen, welche sich das für die Rüstungsfinanzierung wichtige

---

17) RFH IV A 2226/30 v.1.7.1931
18) RFH-Urteil v. 26.10.1938, RStBl 1939, S.115

Budget unmittelbar nicht stärker belasten lassen wollte.

Erinnert man sich an die Abschaffung der "Bewertungsfreiheit" bei kurzlebigen Wirtschaftsgütern und an die sog. "Steuergutscheine", so bemerkt man, daß dies alles in der gleichen Denkrichtung liegt. Die Abschaffung der degressiven AfA war eine Kriegsmaßnahme, sie hatte mit Rechtsprechung und mit dem Gedanken einer Marktwirtschaft nichts mehr zu tun.

Die junge Bundesrepublik ging nur zögernd daran, solche "Restbestände" des Dritten Reiches abzubauen.

Der Vorentwurf der EStR 1953 blieb dem Grundsatz treu, daß die degressive AfA weiterhin die Ausnahme bilden soll. Nur besondere Verhältnisse sollen sie rechtfertigen. Die generelle Erlaubnis zur Abschreibung in ungleichen Jahresbeträgen bleibt auf Anlagegüter mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 10 und mehr Jahren beschränkt. Damit hatte man sich zwar f o r m a l von der grundsätzlichen Ablehnung der degressiven Abschreibung, wie sie in Zeiten der Diktatur geschaffen wurde, abgewendet, m a t e r i e l l wurde aber damit der Rechtsboden einer liberalen Marktwirtschaft, auf dem beispielsweise das RFH-Urteil vom 1.7.1931 stand, noch nicht betreten. Das Festhalten an der mit den EStR 1952 Abschn.10 geschaffenen rein willkürlichen Zehnjahresgrenze war wirtschaftlich und logisch durch nichts zu begründen. Gerade die nach wenigen Jahren veralteten und damit im Nutzwert schnell sinkenden Maschinen werden so von der degressiven Abschreibung ausgeschlossen. Diese Tatsache stellte geradezu ein Paradebeispiel der Wirtschaftsfremdheit des Steuerrechts dar. Stellt man sich vor, die gleiche Maschine hätte in einem Betriebe eine Nutzungsdauer von 13 Jahren und konnte degressiv abgeschrieben werden, in einem anderen Betriebe habe sie eine voraussichtliche Nutzungsdauer von 9 Jahren und mußte dann der

gleichmäßigen AfA unterliegen. Eine solche Ungereimtheit läßt sich einfach nicht verteidigen. Ebenso aus der Luft gegriffen ist auch die Vorschrift, daß nach einer Teilwertabschreibung nicht weiter degressiv abgeschrieben werden darf und zur gleichmäßigen AfA übergegangen werden muß.

Überhaupt war die Vorschrift, die lineare Abschreibung sei die Regel, die desgressive nur die Ausnahme, gesetzlich gar nicht fundiert, denn im § 7 EStG ist von einer g l e i c h m ä ß i g e n Verteilung der Abschreibungen n i c h t die Rede. Das klassische Urteil des RFH vom 1.7.1931 sagt deshalb auch, daß der Gesetzesausdruck "Verteilung" nicht im Sinne einer gleichmäßigen Verteilung, sondern im Sinne einer a n g e m e s s e n e n V e r t e i l u n g aufzufassen sei.

Der RFH begründete diese seine Auffassung in der einzig möglichen Weise, indem er sich auf die objektive Wissenschaft bezog und sagte: "zumal auch in der Betriebswirtschaftslehre keineswegs die gleichmäßige Abschreibung vom Anschaffungswert als allein berechtigt angesehen wird".[19] Diese unter Enno Becker ergangene grundlegende Entscheidung ist ein Musterbeispiel für R e c h t s p r e c h u n g im wahren Sinne des Wortes, fußend auf der wissenschaftlich begründeten Erkenntnis, daß die hohe Anfangsabschreibung die im Rahmen der Weltentwicklung dringenden Rationalisierungsmaßnahmen erleichtert und darüber hinaus die starke Senkung der degressiven AfA in späteren Jahren einen dauernden Anreiz zu Neuinvestitionen und damit zu e c h t e r Steigerung der Konjunktur und der Produktivität bietet.

Die neueste Rechtsprechung hat nun mit einem BFH-Urteil vom 11.2.1955 einen Fortschritt in Richtung auf das 1931er-Urteil getan. Sie hat damit in ei-

---

19) RFH IV A 2226/30 v.1.7.1931

nem erfreulichen Ausmaß betriebswirtschaftlichen Erkenntnissen Eingang in die steuerlichen Bestimmungen verschafft. Das Urteil vom 11.2.1955 hat das Gesicht der Einkommensteuerrichtlinien 1955 hundertprozentig bestimmt, und so sollen seine Ergebnisse insoweit hier dargestellt und untersucht werden, als sie in die EStR 1955 aufgenommen worden sind:

1. Nach dem EStG ist die gleichmäßige (lineare) AfA nicht etwa allein zulässig oder bevorzugt.

2. Der Kaufmann kann die verschiedenen möglichen Abschreibungssysteme benutzen. Welches System im Einzelfall anzuwenden ist, kann er aber nicht willkürlich bestimmen. Es kommt vielmehr auf die betrieblichen Verhältnisse an. Verteilt sich der Nutzen des Wirtschaftsgutes für den Betrieb gleichmäßig auf den gesamten Nutzungszeitraum, so ist linear abzuschreiben. Die degressive AfA kommt nur in Frage, wenn der Nutzwert des Wirtschaftsgutes für die einzelnen Wirtschaftsjahre sinkt.

3. Die Frage, welches Abschreibungsverfahren anzuwenden ist, muß in erster Linie n a c h b e t r i e b s w i r t s c h a f t l i c h e n G r u n d s ä t z e n beurteilt werden. Da es sich aber im wesentlichen um Schätzungen handelt, muß allerdings dem Ermessen des Kaufmanns eine gewisse Bewegungsfreiheit gegeben werden.

4. Bei der linearen AfA kann ein Ausgleich für das Absinken der Leistung in späteren Jahren schon in der vorsichtigen Bemessung der Lebensdauer liegen. Erfahrungsgemäß wird davon reichlich Gebrauch gemacht, denn oft dienen voll abgeschriebene Wirtschaftsgüter noch dem Betrieb.

5. Für die degressive AfA können z.B. folgende wirtschaftliche Gesichtspunkte angeführt werden:

a) Der steigende Erhaltungsaufwand in späteren Jahren.

b) Die technische Entwicklung. Das sog. Fortschrittsrisiko kann ein wesentlicher Gesichtspunkt für die degressive Abschreibung sein. Bei Wirtschaftsgütern mit verhältnismäßig kurzer Lebensdauer spielt dieses Risiko allerdings keine erhebliche Rolle.

6. Es bestehen wirtschaftliche Verbindungen zwischen AfA und Teilwert. Der Teilwert kann eine Schätzungsunterlage für die AfA bilden.

7. Es besteht auch eine Beziehung zwischen der Bilanzierung und der internen Kostenrechnung des Kaufmanns. Wendet der Kaufmann in seiner Kalkulation für ein Wirtschaftsgut die lineare AfA an, so muß er Gründe angeben, warum er bei der Bilanzierung degressiv abschreiben will.

8. Was die Höhe der Abschreibungssätze bei degressiver AfA angeht, so sind nur Sätze vertretbar, die den wirtschaftlichen Gegebenheiten Rechnung tragen. Es muß geprüft werden, inwieweit bei Anwendung der geometrisch-degressiven Abschreibung die in der betriebswirtschaftlichen Literatur erörterten Milderungen angezeigt sind. Die radikale Buchwertabschreibung kann dort in Betracht kommen, wo Anlagegüter zu einem Sammelposten vereinigt werden und die Aktivierung der Ersatzgegenstände die radikale Wirkung der Buchwertabschreibung ausgleicht.

9. Für Kraftwagen und Schreibmaschinen beispielsweise wir die degressive AfA grundsätzlich nicht zugestanden.

10. Der Übergang von der linearen zur degressiven AfA und umgekehrt wird bei ein und demselben Anlagegut nicht zugestanden.

Durch das Urteil und die auf ihm aufbauenden EStR 1955 wird, so muß man ausdrücklich anerkennen, die Frage der degressiven Abschreibung in echtem wirtschaftlichen Sinne beantwortet. Als Betriebswirt kann man der neuen Regelung voll und ganz zustimmen, da sie der betriebswirtschaftlichen Auslegung Raum läßt. Es wird eine Aufgabe der Wirtschaft, der Verbände und der Betriebswirtschaftslehre sein, die sich herausbildende praktische Übung so zu steuern, daß das Instrument der degressiven Abschreibung ohne jeden Mißbrauch allein für diejenigen wirtschaftlichen Fakten Anwendung findet, deren Natur dies rechtfertigt.

In einem Punkte allerdings, wo die neue Regelung eine enge Verbindung zwischen der steuerlichen Aufwandrechnung und der internen Kostenrechnung schaffen will, muß widersprochen werden. Eine solche Verbindung besteht nicht. Beide Rechnungsarten sind Zweckrechnungen und erfordern auf ihre Zwecke zugeschnittene Mittel. Während die Kostenrechnung mehrere, voneinander unabhängige Rechnungszwecke verfolgen kann und sich häufig,allen betrieblichen Erfordernissen entgegen, vom Markt aus bestimmen lassen muß, sollte die steuerliche Rechnung durch ein Kompromiß finanzpolitischer, wirtschaftspolitischer, betriebswirtschaftlicher und sozialer Zwecke geformt werden. Ein Abhängigmachen der steuerlichen Abschreibungsmethode von der Kostenrechnung muß zur Rechtsunsicherheit führen, weil einzelne Betriebe eine Kostenrechnung betreiben und andere nicht. Aber auch der einzelne Betrieb kann sich nicht auf längere Zeit auf eine bestimmte Form der Kostenrechnung festlegen, da die wechselnde Marktsituation

eine gewisse Wendigkeit verlangt. Oder soll einem Unternehmen die Verrechnung seines Maschinenaufwandes versagt werden, wenn es der Not gehorchend zeitweilig auf eine Kalkulation seiner Abschreibungen ganz verzichten muß? Es wird abzuwarten sein, in welcher Form die Finanzverwaltung zukünftig die sich aus diesem Fragenkreis heraus mit Sicherheit ergebenden Schwierigkeiten meistern wird.

5. Die kumulative Steuerbelastung des Ertrages.

Dieses Kapitel soll den Teil der Arbeit abschliessen, welcher sich mit der Kritik an der Abgrenzung des Steuerobjektes "Gewinn" befaßt.

Wir müssen nun aber eingestehen, daß wenn wir oben von dem "Steuerobjekt Gewinn" als gleichbedeutend mit der "Steuerbemessungsgrundlage" der Ertragsteuern sprachen, wir uns einer gewissen Ungenauigkeit schuldig gemacht haben. Grundsätzlich ist zwar der Gewinn Steuerobjekt, er wird aber von der Finanzverwaltung nicht ohne weiteres und unverändert als Bemessungsgrundlage der Steuern und als Basis der entsprechenden Ertragsteuertarife hingenommen. Vielmehr wird daraus ein "steuerliches Einkommen" konstruiert, welches letzten Endes dem Gewinn kaum noch ähnlich sieht. Sagt man das einem Laien, vielleicht auch manchem Mitglied unseres gesetzgebenden Bundestages, so wird dieser zunächst erstaunt sein.

Zur Verwirrung des Bildes trägt besonders die Tatsache bei, daß nicht nur dieses steuerliche Einkommen, aus dem die Ertragsteuern — die Gewerbeertragsteuern mit gewissen Modifikationen — errechnet werden, nicht gleich dem kaufmännischen Gewinn ist, sondern daß es auch nicht mit dem steuerlichen Gewinn übereinstimmt und damit also eine fiktive Größe darstellt. Dies einmal ganz abgesehen davon, daß teilweise die gleichen Ausgaben bei Kapitalge-

sellschaften wie Betriebsausgaben behandelt, bei Personenunternehmen aber erst als Sonderausgaben abgerechnet werden. Nicht nur werden gewisse gewinnmindernde Aufwendungen steuerlich nicht anerkannt, sondern das Steuerrecht dekretiert auch, daß einige noch zu nennende Aufwendungen bei der Ermittlung des Einkommens nicht abgesetzt werden dürfen bzw. zugesetzt werden müssen, ohne den Charakter einer vom Unternehmen zu berücksichtigenden echten kaufmännischen Aufwendung bestreiten zu können oder auch nur zu wollen. Dies gilt z.B. für die zu entrichtende Körperschaftsteuer oder Einkommensteuer selbst, bei Kapitalgesellschaften noch für die Vermögensteuer und die Aufsichtsratsvergütungen, dies gilt weiter für zwei Drittel des Lastenausgleichs.

Durch diese S t e u e r k u m u l a t i o n kann die Tatsache eintreten, daß das Unternehmen ein u.U. recht hohes Einkommen versteuern muß, wenn es der wirtschaftlichen Wirklichkeit entsprechend tatsächlich Verlust erzielt hat. Man muß sich also darüber klar sein, daß das steuerpflichtige Einkommen eine Zweckgröße für die Steuerermittlung ist.

Oft fragt man sich, ob wirklich voll erkannt wird, welche Bedeutung es hat, ob eine Ausgabe bei der Ermittlung des Gewinnes bezw. Einkommens abzugsfähig ist oder nicht. Wie das reale Gewicht der nominellen Steuersätze bei einem Betrachten nur der Tarifsatzzahlen oft unterschätzt wird, sollen nachstehende Berechnungen zeigen, welche am Beispiel einer Aktiengesellschaft durchgeführt wurden.

Man wende nicht ein, daß die nachstehenden Berechnungen über den Rahmen der Arbeit hinausgingen, weil sie neben den Ertragsteuern auch alle Besitzsteuern sowie die Umsatzsteuer umfassen. Ist doch eine auch von der Finanzverwaltung anerkannte Tatsache darin

zu sehen, daß a l l e Steuern aus dem Ertrage gezahlt werden müssen und somit unabhängig von ihrem jeweiligen Steuerobjekt die Finanzierung der Investitionen beeinflussen.

Untersuchung der effektiven Gesamtsteuerbelastung (GB) einer Kapitalgesellschaft.

Angeregt durch eine Veröffentlichung von Esser, Sturm und Silcher in der Schriftenreihe des Instituts "Finanzen und Steuern", wurde die effektive Steuerbelastung einer Aktiengesellschaft untersucht.

Durch die Nichtabsetzbarkeit der Vermögensteuer, des Lastenausgleichs, des Notopfers Berlin usw. entsteht steuerliches Einkommen, welches niemals wirklicher Ertrag war, so daß das steuerliche Einkommen eine fiktive Größe zum Zwecke der Steuererhebung wird und "Erträge" umfaßt, die de facto Ausgaben sind.

Diese Methode der Erhebung der Steuern von der Steuer bewirkt beispielsweise, daß die Lastenausgleichsvermögensabgabe (LAVA), welche von der AG jährlich in Höhe von DM 1.317.000,- zu zahlen ist, den Jahresertrag e f f e k t i v mit rd. DM 1.843.000,- belastet.

In der folgenden Aufstellung wurde der Bruttoertrag (BE) aufgeteilt in

1. den Anteil des Fiskus (GB), bestehend aus den einzelnen Steuerbeträgen, und
2. den Anteil des Unternehmens (NE).

Dabei wurde die im Zuge der Steuerneuordnung 1955 erfolgte Senkung des Körperschaftsteuersatzes auf 45/30 % sowie die Erhöhung des Notopfers Berlin auf 4,09 % berücksichtigt.

BE	DM	19.284.312,-
./. abzugsfähige Steuern		
1. USt	DM	4.640.100,-
2. GrSt	"	161.300,-
3. GewKSt	"	373.400,-
4. GewESt	"	2.128.810,-
G = 12.901.872,-		
D = 921.170,-		
K = 11.980.702,-	DM	11.980.702,-
./. nicht abzugsfähige Steuern		
5. LAVA	DM	1.317.000,-
6. VSt	"	269.800,-
7. NOB	"	490.011,-
8. KSt (nur 45%)	"	5.391.316,-
GB (Anteil Fiskus)	DM	14.771.737,-
9. NE (Anteil Unternehmung)	"	4.512.575,-
BE	DM	19.284.312,-

K = NE + KSt + NOB + VSt + LAVA G = K + D

BE = K + abzugsfähige Steuern

Zeichenerklärung:

A	Ausschüttung, Dividende
BE	Bruttoertrag, Ergebnis einschl.aller Steuern
NE	Nettoertrag, Ergebnis nach Versteuerung
GB	Gesamtsteuerbelastung
K	Ausgangsbetrag der Körperschaftsteuer u. Notopfer Berlin
G	Ausgangsbetrag der Gewerbeertragsteuer
D	Überschuß der gewerbeertragsteuerlichen Zurechnungen über die gewerbeertragsteuerlichen Abrechnungen zum bzw. vom körperschaftsteuerlichen Ausgangsbetrag (Differenz zwischen K und G)

USt	Umsatzsteuer
GrSt	Grundsteuer
GewKSt	Gewerbekapitalsteuer (Hebesatz 330 %)
GewESt	Gewerbeertragsteuer (Hebesatz 330 %)
LAVA	Lastenausgleichs-Vermögensabgabe
VSt	Vermögensteuer
NOB	Notopfer - Berlin (4,09%)
KSt	Körschaftsteuer (45/30 %)

Aus der vorstehenden Rechnung ist zu ersehen, daß vom

Bruttoertrag mit	DM 19.284.312,-
entfallen auf	
Anteil des Fiskus	DM 14.771.737,-
Anteil des Unternehmens	DM 4.512.575,-.

Das bedeutet, es erhalten

d e r S t a a t

vor der Steuerneuordnung 1955	82,7%	v.Bruttoertrag
danach	76,6%	" "

d a s U n t e r n e h m e n

vor der Steuerneuordnung 1955	17,3%	v.Bruttoertrag
danach	23,4%	" "

Das heißt weiterhin,

um dem Unternehmen auf dem Wege einer Rücklagenbildung DM 4.512.575,- zu erhalten, müssen DM 19.284.312,- erarbeitet werden, das ist das

4,3 - f a c h e

des dem Unternehmen verbleibenden Gewinnes.

An der Gesamtsteuerlast von DM 14.771.737,- sind die drei Ertragsteuern (Körperschaftsteuer, Notofper Berlin, Gewerbeertragsteuer) mit zusammen

DM 8.010.137,- d.h. mit über 54 % beteiligt.

Setzt man diese Ertragsteuerlast in ein Verhältnis zum Nettogewinn von DM 4.512.575,-, so ergibt sich ein reales Gewicht der drei Ertragsteuern in Höhe von 64 % gegenüber einem Nettogewinn von 36 %.

Durch die mit der Spaltung des Körperschaftsteuersatzes verbundene B e g ü n s t i g u n g d e s a u s g e s c h ü t t e t e n N e t t o g e w i n n e s ergeben sich nun unendlich viele Kombinationsmöglichkeiten, so daß der durchschnittliche Satz der Körperschaftsteuer sich praktisch mit jedem Pfennig Dividende ermäßigt. Der günstigste Körperschaftsteuersatz ergibt sich bei voller Ausschüttung des Nettogewinnes.

Die höchstmögliche Ausschüttung läßt sich ermitteln nach der Formel

$$A = 0{,}64706K - \frac{LAVA + VSt + NOB}{0{,}85}$$

Demnach erhöht sich der Nettogewinn auf DM 5.308.915,- Dieser Gewinn muß in voller Höhe als Dividende ausgeschüttet werden. Die Körperschaftsteuer ermäßigt sich entsprechend um DM 796.340,- auf DM 4.594.976,-.

Das bedeutet, es erhalten, wenn auf eine Thesaurierung von Gewinnteilen beim Unternehmen ganz und gar verzichtet werden kann

d e r S t a a t	72,4 % v.	Bruttoertrag
d i e A n t e i l s e i g n e r	27,6 % "	"
d a s U n t e r n e h m e n	nichts	

Die drei Ertragsteuern sind dann an der Gesamtsteuerlast von DM 13.975.397,- mit über 51 % beteiligt.

Das reale Gewicht der drei Ertragsteuern beträgt dann 75 % gegenüber einem Nettogewinn von 43 %.

Die Fragestellung unserer Arbeit verlangt es, daß wir diesem "entnommenen Gewinn" von günstigenfalls 43 % des industriellen Bruttoertrages nachgehen und unterstellen, daß dieser über den Kapitalmarkt einem anderen Wirtschaftszweige zugeführt werden soll, wo er dringender und notwendiger für Investitionen benötigt wird als am Orte seiner Entstehung. In einem solchen Falle hat der Dividendenempfänger in aller Regel noch einmal eine Einkommensteuer von etwa 50 % abzuführen, so daß also rd.21,5 % oder DM 4.146.000,- des im Beispielsfalle erarbeiteten Bruttoertrages von DM 19.284.000,- für Investitionszwecke bereitstehen. DM 15.138.000,- oder mehr als 78 % sind dem Staate zugeflossen.

Die Ertragsteuerbelastung kann sich bei kapitalintensiveren Betrieben durch höhere Lastenausgleichs- und Vermögensteuerverpflichtungen noch erheblich erhöhen. Unsere Rechnung sollte jedoch zunächst am Beispiel eines N o r m a l f a l l e s das reale Gewicht der i n i h r e r G e s a m t h e i t a u s d e m E r t r a g e zu finanzierenden Steuerlast erklären. Das hier schon in Erscheinung getretene Faktum der Doppelbesteuerung wird im folgenden Abschnitt näher zu untersuchen sein.

C. Die Ertragsteuern und der Kapitalmarkt.

1. Die Lage vor den Kapitalmarktförderungsgesetzen.

Wir haben gesehen, daß nicht nur durch die Höhe der Steuertarife allein, sondern auch

durch die verhängnisvolle Gleichsetzung des Betriebsgewinnes mit dem Unternehmereinkommen,

durch die den betriebswirtschaftlichen Erkenntnissen häufig widersprechenden steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften und schließlich

durch die Doppelbelastung der Aktienerträge

einmal der W i l l e z u r I n v e s t i t i o n u n d z u m S p a r e n , zum anderen aber auch die S p a r f ä h i g k e i t der Wirtschaftsindividuen stark herabgesetzt werden.

Unter diesen Umständen ergab sich nach der Währungsreform im Interesse des Kapitalmarktes die Notwendigkeit, verstärkte Anreize für die Ersparnisbildung zu schaffen. Zunächst erschien es gar nicht einmal so dringlich, die private, institutionelle Ersparnisbildung zu begünstigen, da in der ersten Zeit nach der Währungsreform aus der Auflösung umfangreicher Warenhorte und dem reichlichen Zustrom von Konsumentgeld (Nachholbedarf) bei hoher Umlaufgeschwindigkeit des Geldes sich Geldkapitalströme bildeten, die unter dem Einfluß des Accelerationsprinzips zu einer relativ hohen Investitionsrate führten. Der langfristige Kapitalbedarf wurde zunächst entweder durch Selbstfinanzierung oder durch kurzfristigen Bankkredit gedeckt.

Der ungewöhnliche Umfang der Selbstfinanzierung im sog. "Schäffer-Zeitalter", welcher allerdings der Grundindustrie mit ihren gebundenen Preisen nicht zugute kam, verminderte sich aber seit Anfang 1949 mit dem Abstoppen der bedenkenlosen "Nachholkaufwut" erheblich. Jetzt wurde klar, daß eine systematische Förderung des Kapitalmarktes und des Wertpapiermarktes im besonderen zu den dringendsten Aufgaben gehörte. Diese Erkenntnis fand ihren ersten Niederschlag in den steuerlichen Maßnahmen zur Förderung der Kapitalbildung im Jahre 1949.

Bevor wir auf diese steuerlichen Maßnahmen eingehen, ist es nicht uninteressant, zurückzublicken und sich die Entwicklung der steuerlichen Förderung der Kapitalbildung in der Vergangenheit vorzustellen. Wenn auch durch die Steuergesetzgebung nach der Währungsreform mit der Förderung - leider nur - b e s t i m m t e r F o r m e n der Ersparnisbildung zum erstenmal eine Steuerbegünstigung von Sparanlagen in größerem Umfange verwirklicht worden ist, so ist der Gedanke an sich doch keineswegs neu. Schon vor dem ersten Weltkrieg sind vereinzelt Vorschläge bekannt geworden, welche die erhöhte Besteuerung verbrauchter Einkommensteile empfahlen. Akut wurde das Problem der steuerlichen Begünstigung der Ersparnisbildung erst nach der Währungsreform von 1923, als der private Kapitalmarkt darniederlag. Damals wurden auch konkrete Vorschläge gemacht; man hat sich aber angesichts der erhebungstechnischen Schwierigkeiten gescheut, sie in die Tat umzusetzen. So sah das EStG 1925 nur den Abzug von Lebensversicherungsprämien vor. Dann geriet der Gedanke an einen weiteren Ausbau der Begünstigung in Vergessenheit. Der Alliierte Kontrollrat beseitigte sogar die traditionelle Begünstigung der Lebensversicherungen. Um so größer war dann der Umschwung, den die

Gesetzgebung nach der Währungsreform von 1948 brachte. Die seither im Hinblick auf die Ertragbesteuerung ergriffenen Förderungsmaßnahmen sind von uns in der Folge darzustellen und auf ihre kapitalmarktpolitische Folgerichtigkeit zu prüfen.

Damit schließt sich der Kreis unserer kritischen Untersuchungen insofern, als wir das gleiche Problem in den vier Kapiteln der ersten Abschnitts (A), dort aber von der Seite der K a p i t a l e n t s t e h u n g aus, behandelten.

Hier dagegen behandeln wir im wesentlichen steuerliche Lenkungsmaßnahmen in ihrer Auswirkung auf den Kapitalmarkt und damit auf die K a p i t a l v e r w e n d u n g .

Durch die Einkommensteuergesetze vom 22.6.1948, vom 20.4.1949, vom 5.8.1949 mit den entsprechenden Durchführungsverordnungen sowie das Einkommensteueränderungsgesetz vom 29.4.1950 wurden eine Reihe von steuerlichen Begünstigungen der Kapitalbildung eingeführt. Allgemeine Sparverträge, Sparverträge mit festgelegten Raten, der erste Erwerb von Pfandbriefen, Rentenbriefen und Kommunalschuldverschreibungen, wenn eine Festlegung der Sparverträge oder eine Festzeichnung der Schuldverschreibungen auf drei Jahre erfolgt, werden begünstigt. Die Steuerbegünstigung dieser Kapitalansammlungsbeträge erfolgt neben der durch § 10 EStG gegebenen Abzugsfähigkeit von Versicherungs-, Bausparbeiträgen etc.

Die Förderungsmaßnahmen erstreckten sich aber nicht nur, wie vorstehend gezeigt, auf die direkte Ersparnisbildung, sondern auch auf die Kapitalbildung im Wege der Selbstfinanzierung. Das geschah zunächst, wie wir schon oben erwähnten, durch den § 10a EStG, der den nicht entnommenen Gewinn steuerlich begünstigt. Die bekannte "Siebener-Gruppe" brachte über

die normale Abschreibung des § 7 hinaus in den §§ 7a - 7g bei der Erfüllung der gesetzlich vorgeschriebenen Tatbestände erweiterte Abschreibungsmöglichkeiten. Der § 7a gewährte eine Bewertungsfreiheit für die Ersatzbeschaffung beweglicher Wirtschaftsgüter. Der § 7b regelt die erhöhte Absetzung für Wohngebäude. Der § 7c wurde zur besonderen Förderung des Wohnungsbaues eingeführt. Nach diesem Paragraphen können Steuerpflichtige von unverzinslichen Darlehen für den Wohnungsbau 25% als Betriebsausgaben absetzen und das Darlehen mit dem abgezinsten Betrage bilanzieren. Der § 7d fördert in ähnlicher Weise den Schiffsbau. Im § 7e wird den Gewerbetreibenden die Möglichkeit gegeben, auf nach dem 21.6.1948 erstellte Betriebsgebäude im Jahre der Herstellung und im Jahre darauf je 10 % abzuschreiben. § 7f begünstigt die Vorfinanzierung des Lastenausgleichs, während im § 7g nachträglich gewisse Begünstigungsgrenzen für die "Siebener-Gruppe" gesetzt wurden.

Endlich stellte der § 32a Personen und Personengesellschaften, die einen größeren Gewinn haben, im gewissen Sinne den Körperschaften gleich, indem diese die Möglichkeit hatten, sich mit einem Satz von 50 % versteuern zu lassen.

Durch die Steuernovelle 1951 wurde der § 7e aufgehoben, die §§ 7a und 7d erheblich eingeschränkt. Diese Steueränderungen beruhten auf einer wachsenden Kritik an der Investitionsfinanzierung, d.h. an dem als überhöht angesehenen Anteil der Selbstfinanzierung. Die Kritik bemängelt, daß in gewissem Umfange Fehlinvestitionen durch Selbstfinanzierung in einem volkswirtschaftlich nicht vertretbaren Ausmaße ermöglicht worden sind.

Man sollte andererseits nicht vergessen, daß die Selbstfinanzierung uns ein wirtschaftliches Aktivum

von großer Bedeutung gebracht hat, indem sie den Wiederaufbau der Konsumgüterindustrie maßgebend getragen hat. Nicht zu verkennen ist aber, daß die Investitionsfinanzierung auf diese Weise eine gefährliche disproportionale Entwicklung zu verzeichnen hatte. Während sich in der Konsumgüterindustrie teilweise Überkapazitäten herausgebildet haben, ist in den Grundstoffindustrien ein erheblicher Mangel an Kapazitäten entstanden.

Um bei Einschränkung der Selbstfinanzierung das individuelle Sparen stärker zu fördern und so dem Kapitalmarkt Mittel zuzuführen, wurden im Gesetz zur Vereinfachung und Änderung des EStG vom 27.Juni 1951 die Bestimmungen des § 10a gestrichen. Damit entfällt die steuerliche Begünstigung des nichtentnommenen Gewinnes.

Der Gesetzgeber hat aber erkannt, daß diese Maßnahme allein den Kapitalmarkt noch nicht auf feste Füße stellen konnte. Diese Erkenntnis führte zu drei Kapitalmarktförderungsgesetzen.

2. Die Gesetzgebung zur Förderung des Kapitalmarktes.

Bei den vorerwähnten drei Kapitalmarktgesetzen handelt es sich um die Neufassung des Kapitalverkehrsgesetzes, um die Förderung der Kapitalbildung durch Steuerfreiheit oder Steuerbegünstigung der Zinserträge aus festverzinslichen Wertpapieren und um die Aufhebung des Dividendenstops.

In der Neufassung des Kapitalverkehrsgesetzes wurde die Institution des Kapitalverkehrsausschusses zwar aufrechterhalten, jedoch hat dieser Ausschuß nicht mehr die umfassende Funktion einer Genehmigungsstelle für Wertpapieremissionen, sondern nur noch diejenige eines Kontrollorgans für die Emissionsbedingungen.

Das "Erste Gesetz zur Förderung des Kapitalmarktes durch steuerliche Begünstigung festverzinslicher Wertpapiere" beschränkte sich auf den Anleihemarkt. Hier bahnte sich eine einseitige Bevorzugung des Fremdkapitals an — noch dazu unter Voranstellung der öffentlichen Emissionäre — über deren Gefahren wir später zu sprechen haben werden. Das Gesetz schafft zwei große Gruppen auf dem Anleihemarkt. Der Gesetzgeber ist davon ausgegangen, die Real- oder Effektivverzinsung — d.h. den Nettoertrag des Anleihehalters — auf dem derzeitigen Stand von etwa 5 % zu halten. Demgemäß hat er vorgesehen, den E r t r a g der Anleihen mit einem Nominalzins bis zu 5,5 % von der Ertragsteuer zu befreien. Alle übrigen Emissionen werden mit einer Kapitalertragsteuer belegt, die in der Regel 30% beträgt und mit der gleichzeitig die veranlagte Einkommen- und Körperschaftsteuer abgegolten ist. Damit sind diese Wertpapiere also aus der Progression herausgenommen. Nach Abzug dieser 30 % sollte sich der Nettozinsertrag ebenfalls auf 5 - 6 % einspielen. Die Tatsachen haben inzwischen diese Erwartung bestätigt. Für Emissionen, die durch den hohen Nominalzins dieses künstliche Zinsgefüge stören, ist eine Kapitalertragsteuer in doppelter Höhe vorgesehen.

Nicht nur daß die Aktie — das Rückgrat der Eigenkapitalfinanzierung — ganz vernachlässigt und benachteiligt wurde, auch für einzelne Anleihekategorien sieht das Gesetz eine unterschiedliche Behandlung vor. Zum besseren Verständnis der komplizierten Neuordnung geben wir nachstehend einen kurzen Überblick.

Der stärkste Anreiz zum Kauf bestimmter Anleihen bildete die Steuerbefreiung ihrer Zinserträgnisse.

Ertragsteuerfrei sind nach dem Ersten Kapialtmarktförderungsgesetz die Zinsen folgender festverzinslicher Papiere:

a) Schuldverschreibungen und Schatzanweisungen des Bundes mit einer Laufzeit von mindestens drei Jahren.

b) Schuldverschreibungen und Schatzanweisungen der Länder mit einer Laufzeit von mindestens drei Jahren.

c) Pfandbriefe und Kommunalschuldverschreibungen, deren Erlöse zu mindestens 90 % dem Wohnungsbau dienen.

d) Festverzinsliche Wertpapiere, deren Verwendungszweck durch Rechtsverordnung als besonders förderungswürdig anerkannt wird. (Anleihe der Kreditanstalt für Wiederaufbau, Anleihe der Deutschen Reichsbahn von 1949).

e) Industrie-Obligationen, sofern der Zinssatz auf 5,5 % festgesetzt oder ermäßigt worden ist.

Ausgenommen von der Begünstigung sind Namensschuldverschreibungen, Wandelanleihen und Gewinnobligationen, diejenigen Papiere also, durch die die Industrie sich frühzeitig wenigstens eigenkapitalähnliche Mittel hätte beschaffen können.

Vor allen Dingen ist aber der Gesetzgeber nicht auf die Erwartungen der Wirtschaft eingegangen, die sich darauf richteten, auch für die Geldanlage in Aktien wieder einen Anreiz zu schaffen und dadurch den wirtschaftlichen Unternehmungen zu der dringend notwendigen Erweiterung ihrer Ausstattung mit Eigenkapital zu verhelfen.

Der im Krieg verhängte Dividendenstop ist wohl aufgehoben worden, jedoch ist diese seit Jahren schon überfällige Maßnahme ohne Auswirkungen geblieben,

denn der Vorbelastung der Dividende durch die Körperschaftsteuer und ihrer zweiten Belastung durch die Einkommensteuer beim Dividendenempfänger istnicht nur nicht abgeholfen worden, nein, der Aktie wurden (vornehmlich öffentliche) Anleihekategorien gegenübergestellt, die keine der beiden vorerwähnten Belastungen zu tragen haben. Wenn dennoch die Aktienkurse nach 1952 steil anstiegen, so hing das in einzelnen Fällen mit der Hoffnung auf eine gewisse Freilegung stiller Reserven im Zuge der Entflechtung, im allgemeinen aber mit einer durch die steil ansteigende Konjunktur hervorgerufenen Aktivierung des Sachwertdenkens zusammen. Die Aktie als e r t r a g b r i n g e n d e Anlage steht noch auf sehr geschwächten Füßen.

3. Rechtliche Spaltung des Wertpapiermarktes durch die Ertragsteuergesetze.

Wir sind mit den Erörterungen des vorstehenden Abschnittes auf einen kritischen Punkt des Ertragsteuerrechtes gestoßen, in dem es dem wirtschaftlichen Kreislauf fremd und starr gegenübersteht.

Vom Ergebnis aus betrachtet schien ein politischer Zweck verfolgt zu werden, war doch das Resultat — mit Volkmar Muthesius[20)] gesprochen — ein an Steuerkrücken humpelnder Zug der Wertpapiere, angeführt allerdings vom Fiskus, ganz hinten, bereits abgehängt, marschiert die Aktie, das "klassische Finanzierungsmittel". In den Jahren 1953 und 1954 zusammen wurden am Kapitalmarkt

1 675 Mio DM	öffentliche Anleihen und Kommunalobligationen
983 Mio DM	Industrieobligationen
567 Mio DM	Aktien

untergebracht.

Am 1.Januar 1955 trat nach zweijähriger Geltungsdauer das "Erste Gesetz zur Förderung des Kapitalmarktes" außer Kraft, zum gleichen Zeitpunkt wurde die Steuerneuordnung durchgeführt. Damit hat eine neue Phase an den westdeutschen Wertpapiermärkten begonnen. Die Ermäßigung des Körperschaftsteuersatzes von 60 % auf 45 % unter Beibehaltung des Satzes von 30 % auf ausgeschüttete Gewinne, die Senkung der Einkommensteuer, die Verkürzung des Zeitraumes, nach welchem Aktien ohne Entrichtung der Spekulationssteuer weiterveräußert werden dürfen, von 12 auf 3 Monate — alle diese Maßnahmen bedeuteten Erleichterungen für Aktienemissionen. Erstmals seit etwa 20 Jahren besteht damit in Westdeutschland ein von dirigistischen Fesseln in etwa befreiter Kapitalmarkt. Die neue Lage übte einen großen Einfluß auf Umfang und Art der Kapitalbildung aus. Die Emissionen betrugen in 1955

1 517 Mio DM öffentliche Anleihen und Kommunalobligationen

1 411 Mio DM Aktien

384 Mio DM Industrieobligationen.

Wie ersichtlich, tritt also die Aktie stärker in den Vordergrund.

Wenn auch dieses Vordringen der Aktie zu einem erheblichen Teil auf einen außergewöhnlichen und seit vielen Jahren angestauten Bedarf an Aktienkapital zurückgeführt werden muß und damit kein klares und objektives Bild gibt, so zeigt es doch die Bedeutung und die vitale Kraft des Finanzierungsmittels "Aktie". Wir dürfen ja bei der Beurteilung der obigen Emissionszahlen nicht vergessen, daß die D o p p e l b e s t e u e r u n g d e r A k t i e n i c h t b e s e i t i g t w o r d e n i s t.

Um diese zusätzliche Belastung der Aktienerträge aber objektiv zu sehen, müssen wir zunächst fest-

---

20) Muthesius, V., Zweierlei Recht, in Zeitschrift für das gesamte Kreditwesen, Nr.7/1953, S.3

stellen, unter welcher Motivierung von der Seite der Finanzverwaltung aus für die Beibehaltung der Doppelbesteuerung plädiert wird. Ministerialrat Dr. Grieger, prominenter Vertreter des Bundesfinanzministeriums, hat Ende 1953 einen Aufsatz mit dem Titel "Diskriminierung der Aktie?" niedergeschrieben[21], welcher ursprünglich für eine Veröffentlichung im Bulletin der Bundesregierung vorgesehen war und damit wohl im wesentlichen die Ansicht der Exekutive darstellt. Grieger hielt der wachsenden Kritik folgendes entgegen:

a) "Es ist ohne Zweifel richtig, daß die steuerliche Begünstigung der Erträge festverzinslicher Papiere den festverzinslichen Wertpapieren einen Wettbewerbsvorsprung gewährt."

Grieger bestreitet also ebensowenig wie ein anderer, daß mit dem Kapitalmarktförderungsgesetz zweierlei Recht auf dem Wertpapiermarkt geschaffen wurde. Wir geben ihm recht, wenn er zur Beseitigung dieses Zustandes nicht die Schaffung einer ähnlichen Begünstigung für die Aktie damals vorschlug, sondern meint, "daß die Bundesregierung keine Bedenken dagegen äußern würde, wenn das Gesetz zwecks Schaffung gleicher Wettbewerbsverhältnisse aufgehoben würde."

Grieger ist allerdings der Ansicht, daß mit der, wie wir sahen, inzwischen schon Tatsache gewordenen Aufhebung des Ersten Kapitalmarktförderungsgesetzes allein die Gleichheit vor dem Recht schon wieder hergestellt sei. Zur Doppelbesteuerung äußert er sich nämlich wie folgt.

b) Die Doppelbelastung der Aktienerträge mit der Körperschaft- und Einkommensteuer stelle dagegen keine Diskriminierung der Aktie dar; unser Steuersystem gehe "schon seit Jahren von dem Gedanken

---

21) Grieger, Diskriminierung der Aktie? DStZ Nr.23, 1953, S. 401.

aus, daß die progressiv nicht gestaffelte Körperschaftsteuer niedriger sein muß als der Einkommensteuerspitzensatz. Auf diese Weise erhält die Kapitalgesellschaft gegenüber der Personengesellschaft insofern einen Vorteil, als sie bei geringer Einkommensbelastung in größerem Umfang Selbstfinanzierungen durchführen kann. Dies muß notwendigerweise seinen Ausgleich darin finden, daß bei der Ausschüttung der Erträge an die Anteilsinhaber der Kapitalgesellschaft eine Einkommensteuer erhoben wird, die mindestens bei Anwendung des Spitzensatzes zusammen mit der Körperschaftsteuer höher ist als die auf dem gleichen Ertrag einer Personengesellschaft ruhende Einkommensteuer. In unserem Steuersystem ist deshalb eine Doppelbelastung des von der Kapitalgesellschaft erwirtschafteten Ertrages im Falle der Ausschüttung an die Anteilsinhaber unvermeidlich."

Dieser Argumentation können wir nicht beistimmen. Grieger begründet seinen Schluß, die Doppelbelastung sei u n v e r m e i d b a r damit, daß gleiche Wettbewerbsverhältnisse zwischen Personal- und Kapitalgesellschaften geschaffen werden müßten. Ein erster Einwand dagegen liegt auf der Hand: Wenn ungleiche Voraussetzungen bestehen, so sind sie erst durch die Steuergesetze geschaffen worden. Andererseits aber hat sich der Gesetzgeber mit der Bevorzugung der vornehmlich öffentlichen Anleihen über den Grundsatz der Gleichmäßigkeit ohne weiteres hinweggesetzt.

A u s s c h l a g g e b e n d i s t a b e r d i e F e s t s t e l l u n g , d a ß d i e A r g u m e n t a t i o n m i t d e n g l e i c h e n W e t t b e w e r b s b e d i n g u n g e n ü b e r h a u p t v o n f a l s c h e n V o r a u s s e t z u n g e n a u s g e h t .

Der Ursprung der Inkonsequenz liegt in der rein formaljuristischen Gleichsetzung der juristischen und der natürlichen Person. Diese wirtschaftlich falsche Betrachtungsweise entspringt abermals der von uns kritisierten Vermischung der Begriffe "Betrieb" und "Unternehmer" oder besser "Produktionsstätte" und "Einkommensbezieher".

Das Bewußtsein, daß mit der Kapitalgesellschaft "jemand" zur Besteuerung herangezogen wird, der gar kein Einkommen beziehen kann, ist offenbar nicht vorhanden. Nur so erklärt sich die Systemwidrigkeit der Tatsache, daß ein Einkommen zweimal als solches erklärt und erfaßt wird und damit einer doppelten Besteuerung unterliegt.

Sicher hat Grieger recht, wenn er sagte, daß die Doppelbesteuerung seit vielen Jahren ein dem deutschen Steuerrecht innewohnendes Faktum ist, nur kommt die Wirtschaftsfremdheit dieser Regelung erst heute zur Auswirkung, wo die Steuersätze sich um ein Vielfaches erhöht haben und zwischen 40 und 70 % liegen. Daß die Doppelbelastung nicht nur theoretisch angreifbar, sondern wirtschaftlich von verheerender Wirkung ist, zeigen die Tatsachen, daß Neugründungen von Aktiengesellschaften heute so selten sind. Grieger sollte sich darüber klar werden, daß er mit seinen Ausführungen auch diese Folgen als unvermeidbar bezeichnet hat. Daß damit die Selbstfinanzierung über die Preise und die Fremdfinanzierung künstlich gefördert werden, das risikobereite Kapital dagegen unterdrückt wird, wird vielleicht erkannt, die volkswirtschaftliche Trag-

weite dessen in bezug auf das Preisgefüge und die Kapitalstruktur unserer Wirtschaft wird jedoch unterschätzt.

Die Steuerneuordnung hat die Tatsache der Doppelbesteuerung nicht beseitigt, wenn sie auch, wie wir sahen, quantitativ eine gewisse Abhilfe geschaffen hat. Damit ist die Begünstigung der Fremdfinanzierung gegenüber der Eigenfinanzierung lediglich verringert, jedoch nicht beseitigt.

Um das durch die Ertragsteuern hervorgerufene Mißverhältnis zwischen den auf dem Aktienkapital und dem langfristigen Fremdkapital ruhenden Lasten festzustellen, braucht man, da bei den Dividenden- bzw. Zinsempfängern gleiche Einkommensteuersätze anzunehmen sind, nur die von den Unternehmungen zu tragenden unterschiedlichen Bruttokosten von z u s ä t z l i c h e m Aktienkapital einerseits und z u s ä t z l i c h e m langfristigen Fremdkapital andererseits, welches gewerbesteuerlich als Dauerschuld zu betrachten ist, zu vergleichen.

Zu diesem Zwecke haben wir folgende Formeln entwickelt und mit ihrer Hilfe die nachstehende Tabelle erstellt:

I. Zusätzliches Aktienkapital

B = Bruttoertrag	KöSt	=	45/30 %
b = Bruttokosten in %	NOB	=	4,09 %
A = Ausschüttung	GewESt	=	14,1631 %
a = Ausschüttung in %	GewKSt	=	0,66 %
K = Kapital	VSt	=	1,00 %

$$B = A + KöSt + NOB + GewESt + GewKSt + VSt$$

$$B = A + 0{,}3409\ A + 0{,}4909\ (B-A) - 0{,}141631(B-0{,}0066K) - 0{,}0066K + 0{,}141431(b-0{,}0066K) + 0{,}0066K + 0{,}01K$$

$$0{,}43699566\ B = 0{,}85\ A + 0{,}01288418\ K$$

$$B = 1{,}9450994\ A + 0{,}029483542\ K$$

$$\boxed{b = 1{,}9451\ a + 2{,}9484}$$

II. Zusätzliches langfristiges Fremdkapital

Z = Nettozinsbetrag
z = Zinssatz %

$$B = Z + GewESt + GewKSt$$

$$B = Z + 0{,}141631\ (B - 0{,}0066\ K) + 0{,}0066\ K$$

$$B = Z + 0{,}141631\ B - 0{,}0009347646\ K + 0{,}0066\ K$$

$$0{,}858369\ B = Z + 0{,}00566524\ K$$

$$B = \frac{Z + 0{,}00566524\ K}{0{,}858369}$$

$$B = 1{,}165\ Z + 0{,}0066\ K$$

$$\boxed{b = 1{,}165\ z + 0{,}66}$$

Bruttokosten des Kapitals

I. Zusätzliches Aktienkapital

Dividende %	4	5	6	7	8	9	10	11
Bruttokosten %	10,7288	12,6739	14,6190	16,5641	18,5092	20,4543	22,3994	24,3445

II. Zusätzliches langfristiges Fremdkapital

Zinssatz %	4,125	5	6	7	7,5	8	9	10
Bruttokosten	5,4656	6,4850	7,6500	8,8150	9,3975	9,9800	11,1450	12,3100

D. Zusammenfassende Kritik am System der Ertragbesteuerung.

Wir haben in den vorstehenden Kapiteln versucht, die Reibungspunkte herauszustellen, an denen das Steuerrecht d e r r e i n e n w i r t s c h a f t l i c h e n T h e o r i e offensichtlich zuwider läuft.

Jahrzehntelange Gewohnheit hat die Begriffe so verwirrt, daß selbst vernünftige Leute das heutige Ertragsteuersystem aus politischen Gründen für unabänderlich halten, weil sie unsere Steuern zwar für hart, in ihrer Verteilung jedoch für sozial halten. Dabei braucht man eigentlich nicht viel Scharfsinn um zu sehen, daß dies nicht stimmen kann. Dieselben Leute, die einen bis zu 70% gestaffelten Einkommensteuertarif für sozial halten, beklagen den häufig zu beobachtenden Luxus und die sozialen Gegensätze in der Bundesrepublik. Wie kommt das? Die Erklärung liegt u.E. darin, daß unser Steuersystem gar nicht das ist, für was es sich ausgibt. Es ist gleichsam nur die Fassade, hinter der sich, anscheinend unerkennbar, das wirkliche Steuersystem verbirgt, welches weder sozial ist noch der Wirtschaft nützt. Wir behaupten abermals, daß unser Ertragsteuersystem entartet ist, daß es einerseits durch die Höhe der Tarife, andererseits durch Deformierung der Bemessungsgrundlagen und schließlich durch sein starres Zurückbleiben hinter der wirtschaftlichen Entwicklung heute andere Wirkung zeitigt als unter den Voraussetzungen zur Zeit seiner Entstehung.

Die Einkommensteuer des Jahres 1913 betrug in den unteren Stufen 1 %, in den mittleren 2 - 3 % und

in den höchsten 4 % [22]. Bei einem Jahreseinkommen von 100.000,- Mark waren beispielsweise 4.000,- Mark Einkommensteuer zu zahlen. Nebenbei bemerkt, damals hatte man ein großes Heer und eine Verwaltung, die in der Welt als mustergültig bekannt waren. Die sozialen G e g e n s ä t z e hielten sich in Grenzen, die auch heute als tragbar bezeichnet würden.

Im Jahre 1933 begann die Einkommensteuer mit etwa 8 %, sie betrug in den mittleren Stufen 10-15 % und endete einschließlich der Krisenzuschläge mit 46 %. Die Körperschaftsteuer betrug 20 %.

Man hält solchen Vergleichen entgegen, damals seien eben die unvermeidbaren Ausgaben der öffentlichen Hand um vieles geringer gewesen. Dieser Einwand ist nicht haltbar. Man kann Prozentsätze nicht miteinander vergleichen. Die Steuerbelastung läßt sich nur beurteilen, wenn man sie mit dem Volkseinkommen in Beziehung setzt. Die Technik hat solche Fortschritte gemacht und die Wirtschaft ist infolgedessen so viel produktiver geworden, daß selbst die stark erhöhten Anforderungen der Gegenwart an den Staat nicht wesentlich schwerer zu erfüllen sind als die geringeren Aufgaben 1913 oder 1933. Um die Mitte der 30er Jahre stellte sich beispielsweise die gesamte Belastung mit Reichs-, Länder- und Gemeindesteuern auch schon auf etwa 24 % des Volkseinkommens [23]. Vor und in dem Kriege wurde die Belastung noch höher. Im Jahre 1951 war das Volkseinkommen der Bundesrepublik mit 29 % Steuern belastet[23]. Nehmen wir einmal an, diese Mehrbelastung sei unvermeidbar und die Steuerlast könne nicht unter 29 %

---

22) Wall, F., Grundsätzliche Erwägungen zur Handels- und Steuerbilanz, Stuttgart 1952, Anhang 5

23) Mitteilungen der Wirtschaftspolitischen Gesellschaft von 1947, Frankfurt, Nr. 209

des Volkseinkommens gesenkt werden, so würde das doch nur Steuersätze rechtfertigen, die um etwa 20% höher lägen als in den 30er Jahren. Ein Einkommensteuersatz von damals 15 % dürfte heute also 18 % betragen. Tatsächlich sind aber die Steuersätze unvergleichlich stärker angestiegen. Was folgt daraus? Entweder ist die Steuerlast heute ganz anders verteilt als früher — das heißt, den stark erhöhten Ertragsteuern müssen erhebliche Senkungen bei anderen Steuern gegenüberstehen — oder aber unsere Steuertarife geben ein ganz falsches Bild der Wirklichkeit, und das Steueraufkommen sowie das Steuersystem überhaupt sind ganz anders geartet, als die Tarife es vortäuschen.

Kein Zweifel, daß nur die zweite Möglichkeit in Betracht kommt. Unser System der Ertragsbesteuerung ist entartet. Hinter der stehengebliebenen Fassade der Ertragsteuergesetze hat sich die Struktur der Steuerbelastung grundlegend geändert.

Wir wissen, daß unsere Steuersätze lediglich auf dem Papier stehen und ein völlig falsches Bild geben. Man könnte nun geneigt sein, sich mit dieser Erkenntnis zufrieden zu geben und zu sagen: " Solange es legale Möglichkeiten gibt, von der unerträglichen Steuerlast herunterzukommen, mag man doch die Tarife ruhig auf dem Papier stehen lassen, zumal sich das den Sozialisten und auch dem Ausland gegenüber besser ausnimmt." Diese Argumentation ist, außenpolitisch betrachtet, u.U. verständlich, innenpolitisch gesehen arglistig, wirtschaftlich aber falsch und gefährlich. Denn alle Möglichkeiten zur Minderung des steuerpflichtigen Gewinnes und zur Verwässerung der Bemessungsgrundlage können nichts daran ändern, daß jedes System — auch ein in seinen

Grundzügen gutes — mit konfiskatorischen Tarifen wirtschaftsfeindlich und kreislauffremd ist. Trotz der "sozial gestaffelten" Tarife ist ein unsozialeres Steuergefüge als das unsrige kaum vorstellbar. Die überdrehte Steuerschraube bei nichtssagenden Bemessungsgrundlagen der veranlagten Ertragsteuern hat dazu geführt, daß die Hauptlast der Ertragsteuern in der Bundesrepublik heute von den Lohn- und Gehaltsempfängern getragen wird. Das ist die "soziale Steuerprogression" in Wirklichkeit. Dennoch gibt es"Experten", die der Meinung sind, bei niedrigeren Tarifen für die hohen und mittleren Einkommensstufen würden die ersparten Steuerbeträge verpraßt werden. Daß es umgekehrt ist, daß der Luxusverbrauch erheblich zurückginge, weil der Anreiz wegfiele, ihn über Kostenkonto zu finanzieren, wird kaum erkannt. Statt dessen will man die Verschwendung mit so lächerlichen Mitteln wie Spesenverordnungen und Einengung des Betriebsausgabenbegriffes verhindern.

Es ist doch wirklich naiv anzunehmen, daß die tatsächliche Lebenshaltung der in der Wirtschaft führenden Schichten vorwiegend von der Höhe der Einkommensteuern abhinge. W a s v o n d e n S t e u e r n a b h ä n g t , s i n d d a g e g e n d i e M ö g l i c h k e i t e n z u i n v e s t i e r e n . Und damit kommen wir abermals zum Kernproblem unserer Untersuchungen. Der geringe Anteil der Einkommensteuern am gesamten Steueraufkommen zeigt, daß die Unternehmer auch heute — steuerbegünstigt — investieren. Aber sie können es nur auf die ihnen vom Gesetz vorgezeichnete Art und Weise, und das ist keineswegs die ideale. Vielmehr führt die steuerbefreite und steuerbegünstigte Kapitalbildung langsam aber sicher zu immer größeren Fehlinvestitionen und damit zu einer volkswirtschaftlichen Verschwendung größten Ausmaßes. Denn da die Vergünstigungen schematisch

gewährt werden, werden sie auch schematisch in Anspruch genommen, einerlei ob es wirtschaftlich sinnvoll ist oder nicht. Überkapazitäten auf der einen Seite, Kapitalmangel auf der anderen sind die Folgen.

Der Werklastverkehr hat einen unheimlichen Umfang angenommen, so daß man heute wieder beginnt, am Symptom zu korrigieren, indem man mit wiederum schematischen Gesetzen des Lastverkehr zugunsten der Schiene einengen will. Die Ursache aber wurde nicht beseitigt, sie besteht in der zu steilen Steuerprogression weiter.

Mit Milliardenbeträgen wird die Bevölkerung in den nächsten Jahren dafür zu zahlen haben, daß neben Schiffahrt und Bahn eine viel zu große Lastwagenkapazität aufgebaut wurde. Was das bedeutet, wird erst richtig verspürt werden, wenn ungeheuere Mittel aufgewendet werden müssen, um das Straßennetz dem neuen "Verkehrsbedürfnis" anzupassen und andererseits die Bundesbahn vor dem Ruin zu bewahren. Von der allgemeinen "Unkostenproduktion" in den Unternehmungen braucht gar nicht gesprochen zu werden.

Das sind die Früchte der Überheblichkeit des Steuerstaates, der die — leider spärlichen — Warnungen der Wirtschaftswissenschaften ignorieren zu können glaubt.

Dabei ist es wohlgemerkt nicht das geltende Steuersystem in seinen Grundzügen, welches wir kritisieren, es sind nur seine Auswüchse und Unwahrheiten.

Die Steuerneuordnung war keine Reform im Sinne dieses Wortes, eine solche halten wir aber auch für unnötig, weil nach unserer Ansicht unter Beibehaltung des Steuersystems eine Rückführung der Besteuerung in die durch den Vorrang des Wirtschaftsablaufs bedingten Grenzen vollauf genügen würde. Es soll aber nicht

unterlassen werden, darauf hinzuweisen, daß mit den im Zuge der Steuerneuordnung in den letzten Jahren ergriffenen Maßnahmen die richtige Richtung eingeschlagen worden ist, nämlich eine Senkung der Tarife bei Reduzierung der Steuerbegünstigungen. Das Ausmaß der erfolgten Änderungen war jedoch ungenügend, die Bemessungsgrundlage ist nicht bereinigt worden, und von der Tatsache, daß der Steuertarif nun nicht mehr bei 90 %, sondern bei 70 % endet, wird man wohl keine grundlegende Änderung des durch die Steuergesetze pervertierten Rentabilitätsdenkens der Wirtschaft zu erwarten haben.

E. Die Angleichung des Ertragsteuersystems an den Wirtschaftskreislauf.

1. Verlagerung der Steuerlast auf den Verbrauch.

Wir hatten betont, daß wir die Durchführung einer "großen Steuerreform" für unnötig halten, und wir weisen nun darauf hin, daß eine solche tiefgreifende Reform schädlich sein kann, weil sie mit neuen Steuerarten notwendigerweise auch neue Schwierigkeiten mit sich bringt. Wir halten im Gegenteil das bewährte deutsche Steuersystem mit seinen drei Hauptsteuerobjekten

ruhendes Vermögen,
ungesetztes Vermögen,
Vermögenspanne,

für ausgezeichnet und bei vernünftiger Ausgestaltung einer Marktwirtschaft geradezu auf den Leib geschrieben.

Wir halten es aber für eine Aufgabe der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre und auch der Finanzwissenschaft, zu beweisen und zu verkünden, daß eine E r t r a g b e s t e u e r u n g , welche einen Satz von 30 % übersteigt, ein Ding der Unmöglichkeit ist und in jedem Falle wirtschaftliche Schäden, und zwar tiefgreifende Strukturschäden verursacht. Diesen Satz von 30 % , der nach unserer Ansicht die Grenze der Ertragbesteuerung darstellt, ohne daß das Rentabilitätsdenken der Wirtschaftsindividuen ernsthaft verzerrt wird, verstehen wir als Effektivbelastung, angewendet auf eine echte, den betriebswirtschaftlichen Grundsätzen entsprechende Bemessungsgrundlage. Zurückliegende Verluste und Steuern jedweder Art dürfte ein solcher Steuergewinn keinesfalls enthalten.

Dem Einwand, daß wir mit dieser Forderung den Boden der Wirklichkeit verlassen und die Finanzbedürfnisse eines Staates unterschätzen, halten wir folgendes entgegen:

a) Wenn die von uns geforderte Senkung der Steuersätze mehr als 50% beträgt, so wird nach unserer Ansicht der Rückgang des Ertragsteueraufkommens weit unter diesen 50 % liegen, weil der natürliche Anreiz erhalten bleibt, den wirtschaftlichen Erfolg durch den Ausweis von Gewinnen zu krönen, weil Unternehmer und Aufsichtsräte wieder einen Sinn darin finden werden, die Kostengebarung eines Unternehmens unter Kontrolle zu halten, auch dann noch, wenn die Dividende bereits gesichert ist.

b) Wenn wir zugestehen müßten — wir maßen uns ein stichhaltiges Urteil nicht an — daß durch eine derart drastische Senkung der Ertragsteuersätze die Aktionsfähigkeit des Staates über das notwendige Mindstmaß hinaus beeinträchtigt wird, so halten wir doch an der Ansicht fest, daß der dann zweifellos notwendige und von uns auch anerkannte Einnahmenausgleich in keinem Falle durch eine die genannte Grenze überschreitende Besteuerung d e s E r t r a g e s oder, was gleichbedeutend ist, durch eine Aufblähung der Bemessungsgrundlagen gesucht werden darf. Ein solcher Ausgleich kann nach unserer Ansicht nur durch eine v e r s t ä r k t e B e l a s t u n g d e s V e r b r a u c h s erfolgen.

Wir wissen, welche Schwierigkeiten einer Intensivierung der Besteuerung des Umsatzes entgegenstehen. Sie sind jedoch gering, gemessen an den Folgen einer konfiskatorischen Ertragsbesteuerung.

Die unteren Einkommensgruppen würden durch die erhöhte Besteuerung des Verbrauchs schwerer getroffen als die wirtschaftlich stärkeren Schichten. Das ist die unbestrittene Folge davon, daß beispielsweise eine Umsatzsteuer niemals so fein differenziert werden könnte und auch sollte, daß sie die persönliche Leistungsfähigkeit des Steuerträgers und seine besonderen sozialen Verhältnisse (Familienstand, Kinderzahl) angemessen berücksichtigt. Das ist jedoch in unseren Augen kein Grund, auf die wirtschaftlichen Vorteile einer Verlagerung des auf den Erträgen liegenden Übermaßes an Steuerlast auf den Verbrauch zu verzichten.

Als sozialer Ausgleich müssen hier die Personensteuern, vor allem die Lohnsteuer wirken, die je nach Familienstand und Kinderzahl die unteren Einkommen völlig freilassen sollten.

Wir wollen noch einmal knapp formulieren, wie wir uns das Gerüst einer dem wirtschaftlichen Kreislauf angepaßten Ertragbesteuerung vorstellen:

Eine erst bei den mittleren Einkommen beginnende Einkommen- und Lohnsteuer, welche in gemäßigter Progression erst bei den Spitzeneinkommen mit rund 30 % endet. Wegfall aller Vergünstigungen, soweit sie nicht soziale Verhältnisse in den mittleren Stufen betreffen. Körperschaftsteuer mit einem proportionalen Satz von 20 % . Keine Begünstigung des nichtentnommenen Gewinnes, wohl aber A n r e c h n u n g d e r p r o r a t a a u f A u s s c h ü t t u n g e n d e r K a p i t a l g e s e l l s c h a f t e n g e z a h l t e n K ö r p e r s c h a f t s t e u e r a l s V o r a u s z a h l u n g a u f d i e v o m D i v i d e n d e n e m p f ä n g e r z u z a h l e n d e E i n k o m m e n s t e u e r .

Als bewegliches und daher — wenn nötig — manipulierbares Instrument der Belastung des Verbrauchseinkommens nennen wir die Umsatzsteuer, deren Höhe gemäß den Interessen des Staates mit Sachkenntnis und größtem Verantwortungsbewußtsein festzusetzen wäre.

Dennoch geben wir zu, daß man in der praktischen Politik mit den Gegebenheiten rechnen muß, und zu diesen zählt die Tatsache, daß es sich bei der überdrehten Steuerschraube um eine weltweite Erscheinung handelt und daß die Bundesrepublik es sich in ihrer Lage nicht leisten kann, allein aus der Reihe zu tanzen. Hier bietet sich eine E r s a t z l ö s u n g an, die von Prof.Flume, Göttingen, schon seit langem vorgeschlagen wird [24]. Diese Lösung besteht n i c h t darin, die Möglichkeiten der steuerbegünstigten Selbstfinanzierung wieder zu erweitern. Dann würden nämlich nicht nur die wirtschaftshemmenden Einflüsse des Einkommensteuertarifs fortbestehen und Fehlinvestitionen womöglich noch zunehmen, sondern es würde damit auch die starke Progression im Prinzip anerkannt und verewigt werden. Es muß aber gerade darauf ankommen, den Massenglauben zu überwinden, die überdrehte Steuerschraube sei sozial und gerecht. Vielmehr sollte man zwei verschiedene Steuertarife schaffen, e i n e n f ü r d a s V e r b r a u c h s e i n k o m m e n u n d e i n e n z w e i t e n f ü r d a s z u r V e r m ö g e n s b i l d u n g v e r w e n d e t e E i n k o m m e n . Wesentlich ist, daß dieser zweite Tarif einheitlich die g e s a m t e Vermögensbildung erfaßt ohne Begrenzung und Ausnahme, dafür aber auf 30 % gehalten wird. Damit

---

24) Der Betrieb, Nr. 52/1949, Düsseldorf

entsteht ausreichender Anreiz, sparsam zu wirtschaften und Überschüsse da anzulegen, wo sie nützlich verwendet werden können.

In dem Tarif für das Verbrauchseinkommen kann statt einer Umsatzsteuererhöhung eine steile Progression bestehen bleiben, um dem Ausland und der Opposition genüge zu tun, bis die Verbrauchseinkommensteuer eines Tages als Überbleibsel einer wirren Zeit fallen gelassen werden kann.

Mit der Bemessungsgrundlage einer solchen Ertragsbesteuerung werden wir uns im folgenden Abschnitt befassen. Diese echte und nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ermittelte Bemessungsgrundlage "Gewinn" bildet zusammen mit den anderen Einkunftsarten das Einkommen, welches im Falle der von uns vorgeschlagenen Ersatzlösung aufzuteilen wäre in ein Verbrauchseinkommen und ein zur Vermögensbildung verwendetes Einkommen. Entsprechend dem von uns eingangs erarbeiteten "Entnahmebegriff" müßten dem Vermögensbildungseinkommen sowohl der nicht entnommene Gewinn eines Betriebes als auch der dem Betrieb entzogene und den Kreditinstituten langfristig zur Verfügung gestellte Gewinn, d.h. die dem Markt für langfristiges Kapital zugeführten und seinen Marktfunktionen unterworfenen Investitionsmittel zugerechnet werden. Auch die in fungiblen Wertpapieren angelegten Gelder gehören zur Vermögensbildung, wobei natürlich jeder Verkauf von Wertpapieren einer entsprechenden Nachsteuer unterliegen muß.

2. Die Bemessungsgrundlage (Gewinnermittlung)

Wir haben schon festgestellt, daß der Gesetzgeber sich seit Kriegsende nur allzu gern auf den Neid des ebenfalls unter seiner Last stöhnenden Steuer-

zahlers der Siegermächte beruft. Der zu diesem Zweck angestellte voreilige und unbedachte internationale Vergleich der reinen Tarifsätze hat die Steuergesetzgebung an der folgerichtigen Entwicklung gehindert. Ist doch der Steuersatz für die Gesamtbelastung nicht allein ausschlaggebend. Die Bemessungsgrundlage ist es, die das Gesicht einer Steuer maßgeblich prägt. Dies gilt vor allem von der Basis der Ertragsteuern, dem Gewinn. Eben dieser steuerliche Gewinnbegriff ist es, an dem zuviel gesündigt wurde.

Wir hatten die Entartung der Bemessungsgrundlage "Gewinn" von drei Hauptpunkten ausgehend kritisiert:

a) Aufblähung durch Scheingewinne.
b) Zeitliche Beschränkung des Verlustvortrages.
c) Fiktive Erträge als Bestandteile der Bemessungsgrundlage.

Die aus den Ergebnissen unserer Untersuchungen abgeleiteten Forderungen fassen wir wie folgt zusammen:

a) Scheingewinne.

aa) Der steuerliche Gewinn ist den betriebswirtschaftlichen Erkenntnissen anzupassen und durch Rücklagebildung von Scheingewinnen bzw. Scheinverlusten zu bereinigen, soweit diese auf betriebsnotwendiges Vermögen entfallen.

bb) Der "Selbstbehalt" von 10 % ist unbegründet und muß daher entfallen.

cc) Scheingewinnrücklagen werden nur durch später eintretende Scheinverluste aufgelöst.

b) Verlustvortrag.

Jede zeitliche Einschränkung des Verlustvortrages widerspricht dem Grundsatz der Kapitalerhaltung und muß daher unterbleiben.

c) Abschreibungen.

aa) Die handelsrechtlich und steuerrechtlich richtige und betriebswirtschaftlich begründete Abschreibungsmethode kann angewendet werden, auch wenn die Kostenrechnung ihren abweichenden Zwecken zufolge dieser Methode zeitweilig nicht folgen kann.

bb) Der Ansatz des niedrigen Teilwertes führt wohl zu einer Änderung der Abschreibungssätze, berührt aber die M e t h o d e der Abschreibung nicht.

d) Fiktive Erträge.

aa) Der steuerliche Gewinn ist von allen fiktiven Erträgen zu bereinigen.

bb) Alle Steuern, auch alle Personensteuern, stellen bei anderen Steuern abzugsfähige Ausgaben dar, da ohne ihre Zahlung weder gewerbliche Einkünfte noch Lohneinkünfte zu erzielen sind und Steuern nicht die Lebensführung des Steuerpflichtigen betreffen.

Wir betonen nochmals, daß der Gewinnbegriff das e i n z i g e R e g u l a t i v der Marktwirtschaft bildet und daß dieser auch auf Grund noch so lebenswichtiger fiskalischer Interessen nicht in seiner wirtschaftlichen Aussagekraft gestört werden darf.

Fiskalischer Bedarf muß a u f a n d e r e m W e g e befriedigt werden. Die Besteuerung des Ertrages duldet nach unserer Ansicht über die auf-

gezeigten Grenzen hinaus keinerlei Manipilationen, ohne die Wirtschaftsordnung und das Wirtschaftsdenken nachhaltig zu verzerren.

Schlußbetrachtung

Es liegt in der Natur des von uns unternommenen Versuches der kritischen Untersuchung eines so umfassenden Komplexes, wie ihn das deutsche Ertragsteuerrecht und die dieses betreffende Rechtsprechung darstellt, daß die verschiedenen Teilprobleme nicht bis in die letzte Einzelheit ihrer rechtstechnischen Ausgestaltung hinein behandelt werden können.

Den Sinn dieser Arbeit sehen wir in der kritischen Würdigung der dem Ertragsteuerrecht als Ganzem innewohnenden Systematik, sowie in der kritischen Beleuchtung der dieser Systematik fremden Auswüchse.

Nicht Teilprobleme, welche sich zudem in der wirtschaftlich und politisch bewegten Gegenwart in dauerndem Fluß befinden, sollen einer gesetzestechnisch verabschiedungsreifen Lösung zugeführt werden. Wir haben vielmehr unser Bemühen darauf gerichtet, die w i r t s c h a f t l i c h e B a s i s d e s g e s a m t e n R e c h t s k o m p l e x e s bloßzulegen, die bei der derzeit allzu heftigen Diskussion der Teilprobleme häufig übersehen wird. So wurden programmatische Forderungen bewußt kurz gehalten und in einer Form vorgebracht, die vom Steuertechniker als "vereinfachend" abgetan werden wird.

Es liegt aber gar nicht in der Absicht des Verfassers, etwa das Modell einer "großen Steuerreform" von seinem subjektiven Standpunkt aus aufzustellen, vielmehr soll mit dieser Arbeit die Steuerdiskussion auf jene E i n f a c h h e i t zurückgeführt werden, die ihren Konstruktionen fehlt.

Das Ziel halten wir dann für erreicht, wenn unsere Untersuchungen die Erkenntnis vermitteln, daß selbst wirtschaftspolitisch gutgemeinte steuerliche Maßnahmen ihre positiven Wirkungen dann nicht entfalten können, wenn bei den B a s i s b e g r i f f e n des Ertragsteuerrechtes diejenigen Grenzen überschritten werden, welche eine auf dem Gewinnmotiv beruhende marktwirtschaftliche Auffassung jedem Eingriff in den Ertrag zwingend setzt.

Unsere Bemühungen sind freilich mit der vorliegenden kritischen Untersuchung nicht abgeschlossen. Aus der gewonnenen Erkenntnis heraus sind Forderungen aufgeklungen, welche neue betriebspraktische Probleme aufwerfen. Die Durchdringung des betrieblichen Rechnungswesens und seine Ausgestaltung zur aussagefähigen Grundlage wirtschaftlicher Dispositionen sind für den Verfasser stets Mittelpunkt seiner praktischen und theoretischen Arbeit gewesen.

Literaturverzeichnis.

Aufermann, E.
- Aufwandsabgrenzung und Kapitalerhaltung, in "Die Aktuelle", Heft 1/1948

Derselbe
- Grundzüge der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Schriftenreihe " Die Handelshochschule", Wiesbaden 1950.

Derselbe
- Die Disziplin der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in ZfB, Heft 1/1951.

Derselbe
- Einkommensteuerliche Begünstigung des thesaurierten Gewinnes, in "Die Aktuelle", Heft 3, 1948.

Bühler, O.
- Bilanz und Steuer, Berlin 1950.

Esser-Sturm-Silcher
- Die heutige Steuerbelastung der gewerblichen Wirtschaft, Schriftenreihe des Institutes Finanzen und Steuern, Bonn, Heft 26.

Flume, W.
- Notwendige Neufassung von § 32a EStG, im "Betrieb", Heft 52/1949.

Gübbels, B.
- Die steuerliche Abschreibung unter besonderer Berücksichtigung der degressiven Methode, Köln 1952.

Grieger
- Diskriminierung der Aktie? in DStZ, Nr.23/1953.

Lehnert, P.R.
- Zur wirtschaftlichen Problematik des technischen Fortschritts, Nürnberg 1934.

Muthesius, V.
- Zweierlei Recht, in der Zeitschrift für das gesamte Kreditwesen, Nr.7/1953.

Prion, W.
- Selbstfinanzierung der Unternehmungen, Berlin 1931.

Schmalenbach, E.
- Finanzierungen, Köln 1951.

Schmölders, G.
- Organische Steuerreform, Berlin und Frankfurt 1953.

Steinmetz, Th.
- Kapitalerhaltung in Handel und Industrie, Diplomarbeit, Saarbrücken 1951.

Wall, F.
- Grundsätzliche Erwägungen zur Handels- und Steuerbilanz, Stuttgart 1952.

Vogt, F.J.
- Der Störungsfaktor Steuer, Köln 1953.